



**Grundstückgewinnsteuer:
Steueraufschiebende Veräusserungen**

**StG 43, 53
ABzStG 21**

Inhaltsverzeichnis

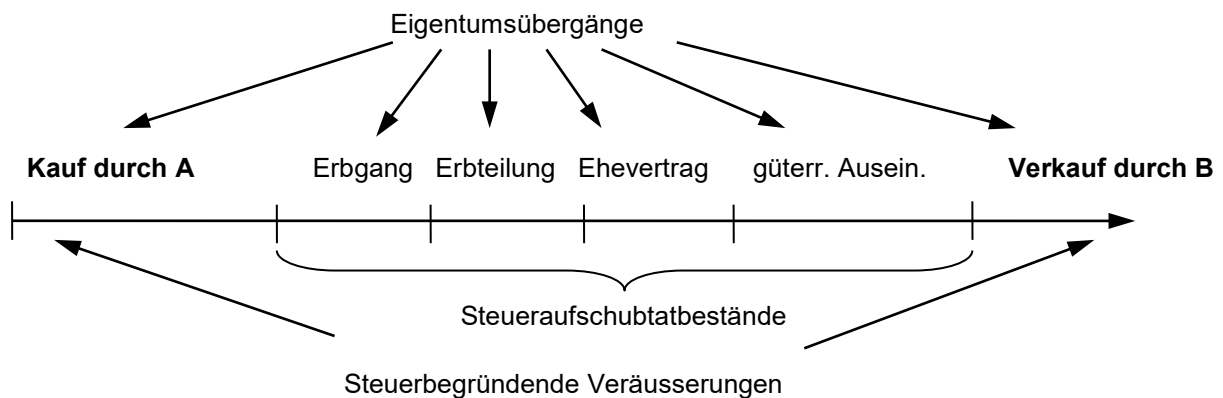
1. Grundsätzliches	2
2. Einzelne Steueraufschubtatbestände	3
2.1 Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug und Schenkung (StG 43 lit. a)	3
2.1.1 Erbfolge	3
2.1.2 Erbteilung	3
2.1.3 Vermächtnis	4
2.1.4 Erbvorbezug	5
2.1.5 Schenkung	7
2.2 Eigentumswechsel unter Ehegatten (StG 43 lit. b)	8
2.3 Planungsmassnahmen (StG 43 lit. c)	9
2.3.1 Vorbemerkungen	9
2.3.2 Landumlegung zwecks Güterzusammenlegung	10
2.3.3 Landumlegung zwecks Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen	10
2.3.4 Landumlegung zwecks Quartierplanung	10
2.3.5 Landumlegung zwecks Grenzbereinigung	11
2.3.6 Landumlegung im Enteignungsverfahren bzw. bei drohender Enteignung	11
2.4 Umstrukturierungen (StG 43 I lit. e)	12

1. GRUNDSÄTZLICHES

In StG 43 werden die Steueraufschubtatbestände geregelt. Der Eintritt eines derartigen Eigentumswechsels bewirkt, dass dieser nicht als grundstückgewinnsteuerpflichtige Veräußerung qualifiziert wird. Demzufolge ist ein solcher Eigentumsübergang für die Bestimmung der Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen, StG 48 ff.) nicht relevant und fällt auch für die Berechnung der Eigentumsdauer (StG 53) ausser Betracht.

Beispiel:

A kauft ein Grundstück, welches durch Erbgang an B und C übergeht. In der Erbteilung übernimmt B das Grundstück. B heiratet und schliesst einen Ehevertrag (Vereinbarung der Gütergemeinschaft). Nach Jahren lässt sich B scheiden, wobei ihm im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung aus dem Gesamtgut das Grundstück zugewiesen wird. B verkauft das Grundstück.



Relevant für den Anlagewert und die Eigentumsdauer bei der Veräußerung durch B ist die letzte steuerbegründende Veräußerung, mit welcher A das Grundstück seinerzeit erworben hat.

Die Aufzählung der Tatbestände, welche einen Steueraufschub bewirken, ist **abschliessend**. Fälle, die nicht unter StG 43 eingeordnet werden können, lösen daher auf jeden Fall die Grundstückgewinnsteuer aus¹.

Eine Kette von steueraufschiebenden Veräußerungen kann bewirken, dass ein Grundstück mit einer erheblichen latenten Steuer belastet ist. Häufigstes Beispiel ist die Erbteilung, bei welcher einer der Erben Bauland zu einem über den Anlagekosten liegenden Wert übernimmt, welches seit Generationen nur durch Erbgang und Erbteilung übertragen worden ist. Bei einer Weiterveräußerung des Grundstückes hat der übernehmende Erbe die gesamte, aus der konjunkturrell bedingten Wertsteigerung resultierende Grundstückgewinnsteuer zu tragen.

¹ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher StG, 3. A. Zürich 2013, § 216 N 152.

2. EINZELNE STEUERAUFSCHUBTATBESTÄNDE

2.1 Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug und Schenkung (StG 43 lit. a)

2.1.1 Erbfolge

Die Erbfolge, bei welcher die gesetzlichen und die eingesetzten Erben (ZGB 457 ff., 483) die Erbschaft mit dem Tode des Erblassers kraft Gesetzes erwerben (ZGB 560, Universalsukzession), ist grundstückgewinnsteuerfrei.

Die Erbfolge bei eingesetzten Erben geschieht durch letztwillige Verfügung oder Erbvertrag (ZGB 483 II i.V.m. 481 I).

Bei Erbgang erlangt der Erwerber schon vor der Eintragung das Eigentum an den betreffenden Grundstücken. Er kann darüber aber erst dann verfügen, wenn die Eintragung erfolgt ist (ZGB 656 II). Der Rechtsgrundausweis für den Eigentumserwerb wird durch die Erbbescheinigung erbracht (vgl. Art. 65 Abs. 1 lit. a der Grundbuchverordnung, GBV; SR 211.432.1).

2.1.2 Erbteilung

Bei der Erbteilung (ZGB 607 ff.) wird das Gesamteigentumsverhältnis, welches seinen Ursprung in der Erbfolge hat (vgl. ZGB 560, 602), aufgelöst. Sie erfolgt vielfach **real**. D.h. die Vermögenswerte werden an einen oder mehrere Erben zugewiesen, unter allfälliger Ausgleichspflicht für den Mehrwert gegenüber den anderen Erben. Möglich ist auch eine **Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum**. Bei der Erbteilung wird die Besteuerung eines Grundstückgewinnes aufgeschoben.

Verkaufen die Erben ein Grundstück aus der Erbschaft an einen Dritten und teilen sie den Erlös anschliessend entsprechend den Erbanteilen untereinander auf (vgl. auch ZGB 612 II), liegt eine steuerpflichtige Veräußerung vor.

Wird im Erbteilungsverfahren eine **Versteigerung** angeordnet (ZGB 612 III) und wird das Grundstück von einem Erben erworben, wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben. Erwirbt dagegen ein Nichterbe das Grundstück, liegt eine steuerpflichtige Veräußerung vor².

Ausgleichszahlungen an die übrigen Erben sind für die Grundstückgewinnsteuer unbeachtlich³. Der Einwurf von zu Lebzeiten des Erblassers empfangenen Grundstücken in den Nachlass zur Ausgleichung der Erbansprüche (ZGB 626 und 628 I) und die spätere Zuweisung ins Alleineigentum eines anderen Erben sind steuerlich privilegierte Handän-

² Vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 177.

³ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 160.

derungen infolge Erbteilung⁴. Bei der Weiterveräusserung des Grundstücks hat der entgeltliche Teil, den der Erwerber geleistet hat, keine Bedeutung. Vielmehr ist auf den Erwerbspreis des ursprünglichen Eigentümers abzustellen⁵.

Die Erbteilung von Grundstücken erfolgt in der Regel durch schriftlichen Erbteilungsvertrag, weit seltener durch Zustimmungserklärung der übrigen Miterben (vgl. ZGB 656 i.V.m. GBV 64 I lit. b).

Werden mehrere Liegenschaften auf die Kinder übertragen, erwerben diese Miteigentum an diesen Liegenschaften. Die Übertragung löst keine Steuerfolgen aus. Die spätere Auflösung des Miteigentums und Aufteilung der einzelnen Liegenschaften löst die Grundstückgewinnsteuer aus (Realteilung, vgl. Praxisfestlegung „Grundstückgewinnsteuer: Zivilrechtliche Veräusserung und Überführung ins Privatvermögen“, 041-01). Jeder Tausch und jede Veräusserung eines Miteigentumsanteils stellt einen Steuertatbestand dar.

Werden mehrere Liegenschaften auf die Kinder übertragen und sollen diese über die Liegenschaften gemeinsam verfügen können, erwerben die Kinder die Liegenschaften in einer einfachen Gesellschaft zu Gesamteigentum. Die Übertragung der Liegenschaften auf die einfache Gesellschaft bestehend aus den Kindern erfolgt ohne Steuerfolgen. Die Liegenschaften stellen bei den Kindern weiterhin Privatvermögen dar. Die spätere Auflösung der einfachen Gesellschaft mit Zuteilung der Liegenschaften ins Alleineigentum der Kinder ist keine Erbteilung, weil gar keine Erbengemeinschaft vorliegt. Dieser Vorgang unterliegt daher der Grundstückgewinnsteuer.

2.1.3 Vermächtnis

Das Vermächtnis (= Legat) besteht darin, dass der Erblasser einem Begünstigten, ohne ihn als Erben einzusetzen (vgl. vorstehend Ziff. 2.1.1), einen Vermögensvorteil zuwendet (ZGB 484 I). Der Vermächtnisnehmer unterscheidet sich vom eingesetzten Erben dadurch, dass er nicht quotenmässig am gesamten Nachlass beteiligt wird, sondern ihm ein spezifischer Gegenstand oder eine bestimmte Menge beweglicher Sachen im Nachlass zugewendet wird. Mit dem Vermächtnis erlangt der Begünstigte einen obligatorischen Anspruch gegenüber dem Beschwerten (dies sind in der Regel alle übrigen Erben, falls nicht ein bestimmter Erbe mit dem Vermächtnis beschwert ist) auf Verschaffung des ihm vom Erblasser zugewendeten Vorteils (ZGB 562 I)⁶.

Zuweilen kann es eine schwierige Auslegungsfrage sein, ob die Zuwendung eines bestimmten Vermögensgegenstandes im Nachlass an einen gesetzlichen oder eingesetzten Erben eine blosser Teilungsvorschrift oder ein zusätzliches Vermächtnis an den Be-

⁴ Marianne Klöti-Weber/Jürg Baur, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Muri-Bern 2009, § 97 N 13; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 178.

⁵ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 160.

⁶ Vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 180.

günstigen darstellt. Ist ein anderer Wille aus der letztwilligen Verfügung nicht ersichtlich, spricht die gesetzliche Vermutung für eine Teilungsvorschrift (ZGB 608 III).

Beispiel:

A hinterlässt die gesetzlichen Erben B und C. In seinem Testament steht:

"Hiermit setze ich D* zum Erben für eine Quote von $\frac{1}{4}$ ein. E** erhält mein Wohnhaus. B hat dem F*** aus seinem Erbanteil den Betrag von Fr. 10'000.– auszurichten".

* D ist eingesetzter Erbe.

** E ist Vermächtnisnehmer. Belastet mit dem Vermächtnis sind die gesetzlichen Erben B und C sowie der eingesetzte Erbe D.

*** F ist Vermächtnisnehmer. Belastet mit dem Vermächtnis ist der gesetzliche Erbe B.

Das Vermächtnis wird durch eine letztwillige Verfügung (ZGB 498 ff., in der Regel eigenhändige oder öffentliche letztwillige Verfügung) errichtet.

2.1.4 Erbvorbezug

Die Begriffe Erbvorbezug und Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft sind synonyme Bezeichnungen. Nachfolgend wird der Einfachheit halber nur noch der Begriff Erbvorbezug verwendet.

Im Einzelnen gilt für den Erbvorbezug was folgt:

1. Der Erbvorbezug kann qualifiziert werden als eine unentgeltliche Vermögenszuwendung durch den Erblasser an einen Erben mit Rücksicht auf dessen Erbenstellung⁷ (aber nicht unbedingt in Anrechnung an dessen Erbteil, vgl. nachstehend Ziff. 3).
2. Der Erbvorbezug ist rechtlich nur möglich an einen gesetzlichen oder eingesetzten Erben (massgebend für die Beurteilung ist die Erbenstellung im Zeitpunkt der Ausrichtung).
3. Unabhängig davon ist die Ausgleichspflicht zu beurteilen (bei einem Vertrag, welcher als "Vorempfang auf Rechnung künftiger Erbschaft" betitelt ist, ist die Ausgleichungspflicht allerdings begriffsimmanent):
 - a) Nach ZGB 626 I sind die **gesetzlichen Erben** (vgl. ZGB 457 ff.) gegenseitig verpflichtet, alles zur Ausgleichung zu bringen, was ihnen der Erblasser bei Lebzeiten **auf Anrechnung an ihren Erbteil** zugewendet hat. Hat der Erblasser somit bei Zuwendungen an gesetzliche Erben ausdrücklich die Ausgleichungspflicht angeordnet, muss selbstverständlich ausgeglichen werden.
 - b) Hat dagegen der Erblasser bei Zuwendungen an **gesetzliche Erben** die **Ausgleichungspflicht nicht ausdrücklich angeordnet**, muss grundsätzlich nicht

⁷ Vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 183.

ausgeglichen werden. Eine Ausnahme betrifft Zuwendungen an die Nachkommen (vgl. nachfolgend lit. c). Nachkommen sind die Kinder des Erblassers bzw. im Falle von deren Vorversterben seine Enkel (ZGB 457).

- c) Was der Erblasser seinen **Nachkommen** als Heiratsgut, Ausstattung oder durch Vermögensabtretung, Schulderlass und dgl. zugewendet hat, steht, sofern der Erblasser **nicht ausdrücklich das Gegenteil verfügt**, nach ZGB 626 II unter der **Ausgleichungspflicht**. Bei Nachkommen reicht es somit nicht aus, dass der Erblasser die Ausgleichungspflicht nicht angeordnet hat. Sie müssen dennoch ausgleichen, es sei denn, der Erblasser habe sie von der Ausgleichungspflicht ausdrücklich dispensiert.
- d) Als der Ausgleichung unterworfenen Zuwendungen im Sinne von ZGB 626 sind alle unentgeltlichen Vermögensvorteile zu qualifizieren, demnach nicht nur eigentliche Erbvorbezüge, sondern vor allem auch **Schenkungen**⁸.

Für die Beurteilung der Grundstückgewinnsteuer gilt Folgendes:

1. Der Erbvorbezug an Grundstücken, bei welchen der Abtreter keinerlei Gegenleistungen erhält, ist grundstückgewinnsteuerfrei, da er keinen Veräusserungserlös und demzufolge auch keinen Gewinn realisiert.
2. Der Erbvorbezug an Grundstücken stellt dann eine steuerpflichtige Veräusserung dar, wenn der Abtreter Gegenleistungen erhält (z. B. Barzahlungen, Übernahme hypothekarischer Schulden durch den Übernehmer, Begründung einer Darlehensforderung zugunsten des Abtreters, Einräumung einer Vorbehaltsnutznießung) und diese Gegenleistungen die Anlagekosten übersteigen. Bei teilentgeltlichen Rechtsgeschäften stellt der Erbvorbezug somit nur insoweit einen Steueraufschubtatbestand dar, als er unentgeltlich erfolgt (vgl. ABzStG 21; Praxisfestlegung „Grundstückgewinnsteuer: Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte“, AB-021-01).

Beispiel:

Sachverhalt:

A hat 1980 ein überbautes Grundstück für Fr. 300'000.– gekauft. 2013 schliesst er mit seinem Sohn B einen Erbvorbezugsvertrag ab. Er überträgt ihm das Grundstück zum Anrechnungswert von Fr. 1'000'000.– (= Verkehrswert), wobei B die Hypothekarschuld von Fr. 500'000. übernimmt.

Lösung:

Für den Betrag von Fr. 500'000.– (Anrechnungswert/Verkehrswert von Fr. 1'000'000.– abzüglich übernommene Hypothekarschuld von Fr. 500'000.–) liegt ein Erbvorbezug von A an B vor (Steueraufschub). In der Differenz zwischen Anlagewert von Fr. 429'000.– [Fr.

⁸ P. Tuor/B. Schnyder/J. Schmid/A. Rumo-Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, Zürich 2009, § 84 N 1 ff. mit Hinweis auf BGE 118 II 287 und 116 II 667.

300'000.– Kaufpreis sowie Geldentwertungszuschlag (43%) von Fr. 129'000.–] und Fr. 500'000.– (übernommene Hypothekarschulden) liegt eine steuerbegründende Veräusserung durch A vor. Der Betrag von Fr. 71'000.– unterliegt der Grundstückgewinnsteuer.

Bei einer Veräusserung des Grundstückes durch B berechnet sich der Anlagewert aus dem Kaufpreis von Fr. 500'000.– plus einem allfälligen Zuschlag für die Geldentwertung. Der Gewinn ergibt sich aus der Differenz dieses Anlagewertes und dem Veräusserungserlös. Auf diesem Gewinn wird die Steuer erhoben. Der Abzug für die Eigentumsdauer ist nach der mittleren Eigentumsdauer unter Berücksichtigung der entgeltlichen bzw. unentgeltlichen Wertanteile zu ermitteln (ABzStG 21 III; vgl. Praxisfestlegung „Grundstückgewinnsteuer: Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte“, AB-021-01).

Der Erbvorbezug an Grundstücken bedarf zu seiner Gültigkeit der öffentlichen Beurkundung (ZGB 657 I, GBV 64 I lit. a).

2.1.5 Schenkung

Die **Schenkungen eines Grundstückes**, bei welcher der Beschenkte keine Gegenleistung erbringt, stellt keinen steuerbegründenden Tatbestand dar. Der Schenker realisiert keinen Erlös und demzufolge auch keinen Gewinn.

Bei der **gemischten Schenkung eines Grundstückes** handelt es sich um einen Verkauf, bei welchem indessen der Veräusserungserlös geringer ist als der Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräusserung. Im Einzelnen gilt was folgt:

1. Der **Verkauf** wird **über die Grundstückgewinnsteuer** erfasst, falls der beurkundete Verkaufspreis den Anlagewert übersteigt (vgl. ABzStG 21 I). Zusätzlich wird die Differenz zwischen Verkehrswert und Veräusserungserlös mit der Schenkungssteuer erfasst (vgl. StG 106a II lit. a). In einem solchen Fall erfolgt ein **teilweiser Steueraufschub** für die Grundstückgewinnsteuer (vgl. Praxisfestlegung „Grundstückgewinnsteuer: Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte“, AB-021-01).
2. Der **Verkauf** wird **nicht über die Grundstückgewinnsteuer** erfasst, falls der beurkundete Verkaufspreis tiefer ist als der Anlagewert oder wenn der Verkaufspreis genau dem Anlagewert entspricht (vgl. ABzStG 21 I). Die Differenz zwischen Veräusserungserlös und Verkehrswert wird mit der Schenkungssteuer erfasst (vgl. StG 106a II lit. a). In einem solchen Fall erfolgt ein **Steueraufschub** für die Grundstückgewinnsteuer.

Beispiel:

Sachverhalt:

A hat 1960 ein Grundstück für Fr. 10'000.– erworben. 2013 verkauft er es an B für Fr. 100'000.–. Das Grundstück weist zu diesem Zeitpunkt einen Verkehrswert von Fr. 200'000.– auf.

Lösung:

A unterliegt für die Differenz zwischen dem Anlagewert von Fr. 25'900.– [Fr. 10'000.– Kaufpreis plus Fr. 15'900.– (159%) Geldentwertungszuschlag] und dem Veräusserungserlös von Fr. 100'000.– (Fr. 74'100.–) der Grundstückgewinnsteuer.

B hat für die Differenz zwischen Veräusserungserlös von Fr. 100'000.– und Verkehrswert von Fr. 200'000.– die Schenkungssteuer zu bezahlen.

Bei einer Weiterveräusserung des Grundstückes durch B berechnet sich der Anlagewert aus dem Kaufpreis von Fr. 100'000.– plus einem allfälligen Zuschlag für die Geldentwertung. Der Gewinn ergibt sich aus der Differenz dieses Anlagewertes und dem Veräusserungserlös. Auf diesem Gewinn wird die Steuer erhoben. Der Abzug für die Eigentumsdauer ist nach der mittleren Eigentumsdauer unter Berücksichtigung der entgeltlichen bzw. unentgeltlichen Wertanteile zu ermitteln (ABzStG 21 III; vgl. Praxisfestlegung „Grundstückgewinnsteuer: Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte“, AB-021-01).

Die Schenkung von Grundstücken bedarf der öffentlichen Beurkundung (OR 243 II). Gemischte Schenkungsverträge über Grundstücke stellen Verkäufe dar und müssen deshalb ebenfalls öffentlich beurkundet werden (ZGB 657 I).

2.2 Eigentumswechsel unter Ehegatten (StG 43 lit. b)

Es führen drei Fälle von Eigentumswechseln unter Ehegatten zu einem Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer, sofern beide Ehegatten einverstanden sind. Es handelt sich dabei um Eigentumswechsel

- im Zusammenhang mit dem Güterrecht,
- zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (ZGB 165) und
- zur Abgeltung scheidungsrechtlicher Ansprüche.

Eigentumswechsel unter Ehegatten, die ihren Grund nicht in einem der genannten Fälle haben (z. B. ein Verkauf unter Ehegatten), werden demgegenüber besteuert⁹.

Ergibt sich das Einverständnis beider Ehegatten nicht aus dem betreffenden Vertrag zwischen den Ehegatten, stellt die Steuerverwaltung den Ehegatten bzw. geschiedenen Ehegatten ein Schreiben zu, in welchem die Folgen und Voraussetzungen eines Steueraufschubs gemäss StG 43 lit. b erläutert werden und die betroffenen Personen erklären können, einen Steueraufschub zu wünschen. Stimmen beide einem Besteuerungsaufschub zu, wird das Verfahren eingestellt. Andernfalls (eine der betroffenen Personen verlangt ausdrücklich eine Absteuerung oder unterzeichnet die genannte Erklärung nicht) wird der abtretenden Person eine Steuererklärung zugestellt.

⁹ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 197 f.

Unter **Eigentumswechseln im Zusammenhang mit dem Güterrecht** sind Eigentumswechsel zu verstehen, mit welchen eine Bereinigung der finanziellen Verhältnisse unter den Ehegatten erreicht werden soll¹⁰, etwa die Abänderung oder Aufhebung des Güterstandes, egal ob sie freiwillig (Ehevertrag, Konvention in einem Verfahren) oder durch Urteil und damit allenfalls unfreiwillig herbeigeführt worden sind. Einen Steueraufschub bewirken somit namentlich folgende Vorgänge:

- Abschluss eines Ehevertrages;
- Ehescheidungskonvention/Ehetrennungskonvention;
- Ehescheidungsurteil/Ehetrennungsurteil;
- gerichtliche Anordnung der Gütertrennung bei Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes (ZGB 176 I Ziff. 3).

Zu einem Steueraufschub führt auch ein Eigentumswechsel unter Ehegatten zur **Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie** i.S.v. ZGB 165. Wenn ein Ehegatte im Beruf oder Gewerbe des anderen erheblich mehr mitgearbeitet hat (ausserordentliche Mitarbeit) als sein Beitrag an den Unterhalt der Familie verlangt, so hat er dafür einen Entschädigungsanspruch (ZGB 165 I). Dasselbe gilt, wenn ein Ehegatte aus seinem Einkommen oder Vermögen an den Unterhalt der Familie bedeutend mehr beigetragen hat als er verpflichtet war (ZGB 165 II). Kein Entschädigungsanspruch entsteht, wenn der betreffende Ehegatte seinen ausserordentlichen Beitrag aufgrund eines Vertragsverhältnisses (z. B. Arbeits-, Darlehens- oder Gesellschaftsvertrag) geleistet hat (ZGB 165 III).

Schliesslich wird auch bei Eigentumswechseln unter Ehegatten zur **Abgeltung scheidungsrechtlicher Ansprüche** ein Steueraufschub gewährt. Gemäss ZGB 120 I kommen für die güterrechtliche Auseinandersetzung bei einer Scheidung die Bestimmungen über das Güterrecht zur Anwendung (ZGB 204 ff.: Errungenschaftsbeteiligung; ZGB 236 ff.: Gütergemeinschaft; ZGB 251 Gütertrennung). Unter die scheidungsrechtlichen Ansprüche fallen, neben den eben genannten güterrechtlichen Ansprüchen, überdies Zahlungen für nahehelichen Unterhalt (ZGB 125 I) oder entgangene Vorsorgeansprüche (ZGB 124 I)¹¹.

2.3 Planungsmassnahmen (StG 43 lit. c)

2.3.1 Vorbemerkungen

Bei den Landumlegungen i.S.v. StG 43 lit. c wird grundsätzlich kein Gewinn realisiert. Es handelt sich um Eigentumswechsel, die regelmässig aufgrund behördlicher Anordnung im öffentlichen Interesse oder jedenfalls im Interesse weiterer Kreise ergehen und auch erzwungen werden können. Somit wäre es unbillig, derartige Vorgänge zu besteuern.

¹⁰ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 199.

¹¹ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 204.

2.3.2 Landumlegung zwecks Güterzusammenlegung

Die Güterzusammenlegung ist ein Begriff des Meliorationsrechts, welches durch Massnahmen, Werke und landwirtschaftliche Bauten u. a. bezweckt, die Ertragsfähigkeit des Bodens zu erhalten oder zu erhöhen und seine Bewirtschaftung zu erleichtern (Art. 1 des Meliorationsgesetzes des Kantons Graubünden, MelG; BR 915.100). Güterzusammenlegungen im Meliorationsverfahren (vgl. MelG 12 ff.) dienen insbesondere dazu, weit auseinanderliegende, kleinere landwirtschaftliche Flächen verschiedener Landwirte eines Meliorationsgebietes durch Einbezug, Bewertung und Neuverteilung im Rahmen des Meliorationsverfahrens zusammenzuführen, um dadurch die landwirtschaftliche Bewirtschaftung zu verbessern.

Der Landabtausch (= Landumlegung) zwecks Güterzusammenlegung stellt einen Steueraufschubtatbestand dar.

Lässt sich ein voller Realersatz nicht bewerkstelligen und muss der betroffene Eigentümer eine Minderzuteilung in Kauf nehmen, ist diese nach dem Verkehrswert zu bemessen (MelG 29 I). Geldentschädigungen sind bei der nächsten steuerbegründenden Veräusserung zu erfassen, indem sie von den Anlagekosten abgezogen werden. Anders verhält es sich dagegen, wenn im Rahmen einer Landumlegung ein Grundeigentümer vollständig ausgekauft und abgefunden wird; in diesem Fall nicht abgesteuert¹².

2.3.3 Landumlegung zwecks Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen

Im Rahmen eines Meliorationsverfahrens können auch Arrondierungen (= Abrundungen) vorgenommen werden (vgl. MelG 12 II). Dabei werden Grundstücke zwischen landwirtschaftlichen Betrieben im Interesse einer verbesserten Bewirtschaftung abgetauscht¹³.

Der Landabtausch (= Landumlegung) zwecks Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen im Rahmen eines Meliorationsverfahrens stellt einen Steueraufschubtatbestand dar.

2.3.4 Landumlegung zwecks Quartierplanung

Die Quartierplanung ist ein Begriff des Raumplanungsrechts (Raumplanungsgesetz für den Kanton Graubünden, KRG; BR 801.100). Nach KRG 51 I regelt die Quartierplanung die Gestaltung und Erschliessung von Bauzonen im Detail. Erfordern der Erlass von Nutzungsplänen oder die Verwirklichung einer festgelegten Nutzungsordnung die Umlegung von Grundstücken oder die Änderung von Parzellengrenzen, werden Landumlegungen oder Grenzbereinigungen durchgeführt (KRG 65 I).

Von der Gesamtfläche des Umlegungsgebietes wird dasjenige Land unentgeltlich in Abzug gebracht, das für die Erschliessung (z.B. Zufahrtswege) sowie für Gemeinschaftsanlagen benötigt wird (KRG 69 I). Die beteiligten Grundeigentümer erhalten aus der reduzierten Verteilmasse ihren wertmässigen Anteil; Mehr- und Minderzuteilungen sowie be-

¹² Klöti-Weber/Baur, a.a.O., § 97 N 35.

¹³ Vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 224.

sondere Vor- und Nachteile einzelner Zuteilungen sind in Geld voll auszugleichen (KRG 69 II).

Diese Bodenabtauschvorgänge im Quartierplanverfahren stellen allesamt Steueraufschubtatbestände dar. Dies gilt auch für allfällige Ausgleichsbeiträge.

Zu beachten ist, dass StG 43 lit. c in folgenden Fällen nicht anwendbar ist, nämlich:

1. wenn ein Grundeigentümer den **am Quartierplan Beteiligten freiwillig Land verkauft** (z.B. für die private Erschliessung des Quartierplangebietes). Ein derartiger Verkauf ist keine Landumlegung und stellt deshalb stets eine steuerbegründende Veräußerung dar;
2. wenn ein Grundeigentümer im Rahmen eines Quartierplanverfahrens der **Gemeinde freiwillig oder unfreiwillig einen Teil seines Bodens verkauft**. Hierbei handelt es sich nicht um eine Landumlegung, sondern um einen Verkauf.

2.3.5 Landumlegung zwecks Grenzbereinigung

Erfordern der Erlass von Nutzungsplänen oder die Verwirklichung einer festgelegten Nutzungsordnung die Umlegung von Grundstücken oder die Änderung von Parzellengrenzen, werden Landumlegungen oder Grenzbereinigungen durchgeführt (KRG 65 I). Dabei können Landumlegungen und Grenzbereinigungen in Verbindung mit einem Nutzungsplan-/Quartierplanverfahren oder auch als selbständige Verfahren durchgeführt werden (KRG 65 II).

Die Grenzbereinigung ist ein Planungsmittel und hat für die steuerliche Privilegierung in einem formellen Verfahren zu erfolgen.

2.3.6 Landumlegung im Enteignungsverfahren bzw. bei drohender Enteignung

Landumlegungen (= Realersatz) im Enteignungsverfahren oder angesichts drohender Enteignung führen zu einem Steueraufschub. Kein Aufschub wird hingegen gewährt, wenn kein Realersatz stattfindet, sondern der Enteignete mit Geld oder anderen Vermögensgegenständen entschädigt wird (vgl. Praxisfestlegung "Grundstückgewinnsteuer: Zivilrechtliche Veräußerung", 041-01, Ziff. 2.7, S. 6)¹⁴.

Im Einzelnen gilt:

1. Der **Verkauf im Enteignungsverfahren bzw. bei drohender Enteignung** unterliegt uneingeschränkt der Grundstückgewinnsteuer (vgl. aber StG 47 III). Auch der erzwungene Verkauf führt zu einer Realisation des Grundstückmehrwertes. Dass diese Realisation dem enteigneten Grundeigentümer aufgezwungen wird, vermag daran nichts zu ändern und rechtfertigt keinen Steueraufschub¹⁵.

¹⁴ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 239 f.

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

2. Dagegen bewirkt der **erzwungene Abtausch (= Landumlegung) im Enteignungsverfahren** einen Steueraufschub. Dabei spielt es keine Rolle, ob das Verfahren durch einen formellen Enteignungsentscheid oder nach Art. 26 II des Enteignungsgesetzes des Kantons Graubünden (EntG) durch Parteivereinbarung abgeschlossen wurde. Wie in anderen Kantonen beschränkt sich die Privilegierung auf den **Tatbestand des Realersatzes**, denn nur in solchen Fällen ist es möglich, das Steuersubstrat – als latente Steuerlast auf dem Ersatzobjekt – zu bewahren.

2.4 Umstrukturierungen (StG 43 I lit. e)

Die Umwandlung eines landwirtschaftlichen Betriebs (in der Form eines Einzel- oder Personenunternehmens) in eine juristische Person wurde in der bisherigen Praxis trotz fehlender gesetzlicher Grundlage in analoger Anwendung der Voraussetzungen von StG 20 I lit. b als Aufschubtatbestand der Grundstückgewinnsteuer qualifiziert.

Ab der Steuerperiode 2021 stützt sich diese Praxis auf StG 43 I lit. e StG, wobei die Einhaltung der 5-jährigen Sperrfrist gemäss StG 20 II ausdrücklich vorbehalten wird.

Als Aufschubtatbestand der Grundstückgewinnsteuer gilt ab der Steuerperiode 2021 auch die Umstrukturierung von steuerbefreiten juristischen Personen nach StG 78 I lit. e – h und j (vgl. StG 83 I und 3)¹⁶.

¹⁶ Botschaft der Regierung an den Grossen Rat vom 9.6.2020, Heft Nr. 4/2020-2021, S. 167 f.