



Steuersubjekt der Grundstückgewinnsteuer

StG 45

1. ALLGEMEINES

Subjekt einer Steuer ist die natürliche oder juristische Person, die dem Staat als Steuerrechtsträger gegenübertritt, d.h. diejenige Person, welche aus dem Steuerrechtsverhältnis verpflichtet ist (Steuerpflichtiger). Dem Steuersubjekt obliegen die Verfahrensrechte und die Verfahrenspflichten sowie die Steuerschuldpflicht (E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, Bd I, 9. A., Bern 2001, S. 227).

2. EHEFRAUEN UND KINDER

Für die ordentlichen Einkommens- und Vermögenssteuern werden Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe zusammenleben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (StG 10 I). Gleichermaßen werden Einkommen und Vermögen des Kindes dem Inhaber der elterlichen Gewalt zugerechnet (StG 10 I). Als Kinder gelten im Steuerrecht diejenigen Personen, welche aufgrund ihrer Unmündigkeit nicht selbständig steuerpflichtig sind. Die Mündigkeit tritt mit der Erfüllung des achtzehnten Altersjahres ein (ZGB 14).

Bei der Grundstückgewinnsteuer wird abweichend verfahren. Ehefrau und Kinder sind als eigenständige Steuersubjekte anzuerkennen, wenn sie im Grundbuch als Eigentümer des veräusserten Grundstückes eingetragen sind (StG 45 II) bzw. wenn sie bei wirtschaftlicher Veräusserung (Verkauf von Anteilen an Immobiliengesellschaften, Kettengeschäfte) Eigentümer der entsprechenden Beteiligungsrechte bzw. handelnde Personen sind.

3. GEMEINSCHAFTLICHE EIGENTÜMER

Als gemeinschaftliche Eigentümer gelten zunächst Gesamteigentümer (ZGB 652 ff.). Es sind dies z. B. Beteiligte an einer Erbgemeinschaft (ZGB 560 ff.) oder anderen Gesamthandschaften. So können Beteiligte an einer einfachen Gesellschaft aufgrund des Gesellschaftsvertrages Gesamteigentümer einer Liegenschaft sein (OR 544). Weitere Formen des gemeinschaftlichen Eigentums sind das Miteigentum (ZGB 646 ff.) und – als Sonderform des Miteigentums – das Stockwerkeigentum (ZGB 712a ff.).

Der Steuerpflichtige bzw. dessen Vertreter hat in der Deklaration die Eigentümer und deren Anteile anzugeben und zu belegen (z.B. mittels Erbbescheinigung). Wenn er dies unterlässt und die Eigentumsverhältnisse nicht aus den Akten (insbesondere der Handänderungsanzeige) ersichtlich sind, wird der Grundstücksgewinn als Ganzes abgesteuert (StG 45 III). Aufgrund dieser klaren gesetzlichen Regelung ist es nicht erforderlich, eine Auflage zwecks Bekanntgabe der Eigentumsverhältnisse zu machen oder gar eine

Mahnung mit Androhung und anschliessend eine Ermessenstaxation (StG 131) zu erlassen.

Gemeinschaftliche Eigentümer entrichten die Steuer "entsprechend ihren Anteilen" (StG 45 III). Dies bezieht sich sowohl auf die subjektive Steuerpflicht als auch auf den anwendbaren Steuersatz (Progression). Der gemeinschaftliche Eigentümer hat daher grundsätzlich Anspruch auf eine separate Veranlagung des von ihm realisierten Gewinnes und für den Steuersatz ist ebenfalls nur dieser Gewinn massgebend. Für die Satzbestimmung werden die verschiedenen Gewinne der gemeinschaftlichen Eigentümer also nicht als "einheitlicher Vorgang" im Sinne von StG 52 II qualifiziert. Aus verwaltungsökonomischen Überlegungen bleibt es aber weiterhin zulässig, den Gesamtgewinn aller gemeinschaftlichen Eigentümer mittels einer einzigen Veranlagungsverfügung abzusteuern, falls die Aufteilung des Gewinnes und Steuerbetrages auf die verschiedenen Steuerpflichtigen mittels besonderer Aufstellung vorgenommen und mitgeteilt wird.

Die gemeinschaftlichen Eigentümer unterliegen nach StG 45 III für die Grundstückgewinnsteuer aller Beteiligten einer solidarischen Haftung, welche im Gegensatz zu den in StG 13 genannten Tatbeständen nicht limitiert ist. Im Falle von Stockwerkeigentum besteht für den Verkauf der Stockwerkeinheiten keine Haftung der übrigen Stockwerkeigentümer.

4. STEUERSUBJEKT UND RECHTSNACHFOLGE

Steuersubjekt ist stets diejenige Person, welche gemäss Kaufvertrag und Grundbuchanmeldung den Verkauf vorgenommen und vollzogen hat, auch wenn sie danach stirbt. So ist für die Gewinnberechnung und den Steuersatz auch in diesem Fall nur der vom Veräusserer realisierte Gewinn relevant. Es findet keine Aufteilung auf die Rechtsnachfolger statt. Die Rechtsnachfolger treten in die Steuernachfolge des Verstorbenen ein. Sie haben die Verfahrenspflichten zu erfüllen, die vom Rechtsvorgänger geschuldeten Steuern zu bezahlen und haften für die von diesem geschuldeten Grundstückgewinnsteuern bis zur Höhe ihres Vermögenserwerbes (StG 12).

Stirbt der Veräusserer nach der Beurkundung, aber vor dem grundbuchlichen Vollzug des Kaufvertrages, so sind die Rechtsnachfolger als Veräusserer zu qualifizieren, unabhängig davon, ob der Rechtsvorgänger bereits eine Grundbuchanmeldung hinterlassen hat oder ob eine solche durch die Rechtsnachfolger erst erstellt werden muss. Der Grund liegt darin, dass die Eigentumsübertragung erst mit der Grundbucheintragung erfolgt (ZGB 656). Steuersubjekt sind damit der oder die Rechtsnachfolger. Für den Fall, dass mehrere Rechtsnachfolger in die Stellung des Erblassers eintreten, kann auf die Ausführungen über das gemeinschaftliche Eigentum verwiesen werden.

5. GEWINNBETEILIGUNGSRECHTE

Steuerpflichtig ist der Veräusserer. Er wird für den gesamten Gewinn besteuert, auch wenn einem Dritten ein Gewinnbeteiligungsrecht eingeräumt worden ist. Es hat in diesen Fällen keine Meldung an den Steuerkommissär/Steuerrevisor zu erfolgen, denn die

Gewinnbeteiligung ist bei diesem Dritten nicht zusätzlich als Einkommen/Gewinn zu besteuern (abweichend offenbar der Kanton Bern: NStP 1996, S. 136 ff.).

6. ZUSTELLUNG DER VERANLAGUNGSVERFÜGUNG

Weil der Veräusserer steuerpflichtig und damit Steuersubjekt ist, wird die Verfügung und Rechnung stets diesem oder dessen Vertreter (als solcher kann allerdings mittels separater Mitteilung oder auf der Grundstückgewinnsteuererklärung auch der Erwerber bezeichnet werden) zugestellt.

Verpflichtet sich der Erwerber vertraglich, die Grundstückgewinnsteuer zu bezahlen, handelt es sich dabei um eine Abmachung, die sich einzig zwischen den Vertragsparteien auswirkt. Der Erwerber wird dadurch nicht zum Steuersubjekt, er hat keine Verfahrensrechte und ist auch nicht legitimiert, ein Rechtsmittel (Einsprache oder Beschwerde) zu ergreifen. Die Frage des Steuersubjektes ist abschliessend im Gesetz geregelt (StG 45 I) und kann durch vertragliche Abmachungen nicht geändert werden.

7. ANWENDUNGSBEISPIELE

Beispiel 1

⇒ Selbständige Besteuerung von Ehefrau und Kindern.

Sachverhalt

A und B sind verheiratet. A veräussert 2016 drei Grundstücke und realisiert dabei einen Grundstücksgewinn von Fr. 50'000.– sowie Verluste von Fr. 5'000.– sowie Fr. 10'000.–. B verkauft im gleichen Jahr zwei Grundstücke und realisiert dabei Grundstücksgewinne von Fr. 15'000.– und Fr. 45'000.–.

Lösung

A wird für Fr. 35'000.– zu einem Steuersatz von Fr. 35'000.– besteuert, B für Fr. 60'000.– zu einem Steuersatz von Fr. 60'000.–. Für die Höhe des Gewinnes, des Steuersatzes, der Gesamtgewinnberechnung und Verlustberücksichtigung sind die von A und B separat realisierten Gewinne bzw. Verluste massgebend.

Beispiel 2

⇒ Besteuerung gemeinschaftlicher Eigentümer entsprechend ihren Anteilen.

Sachverhalt 1

A, B und C sind gemeinschaftliche Eigentümer einer Liegenschaft. Sie verkaufen im Jahr 2016 das Grundstück an D. Weder aus der Handänderungsanzeige noch der Steuererklärung ist ersichtlich, zu welchen Teilen sie am Grundstück beteiligt sind. Es resultiert ein Gewinn von Fr. 200'000.–.

Lösung 1

Der Gewinn beträgt Fr. 200'000.–. Die Gewinnsteuer von Fr. 30'000.– (15%; satzbestimmender Gewinn Fr. 200'000.–) wird gesamthaft in einem Betrag veranlagt.

Sachverhalt 2

A, B und C sind gemeinschaftliche Eigentümer einer Liegenschaft. Sie verkaufen das Grundstück im Jahr 2016 an D. Aus der Handänderungsanzeige und der Steuererklärung ergibt sich, dass A zu 30%, B und C zu je 35% am Grundstück beteiligt sind. Es resultiert ein Gewinn von Fr. 200'000.–.

Lösung 2

Der Gewinn von Fr. 200'000.– wird auf A (Fr. 60'000.–), B und C (je Fr. 70'000.–) aufgeteilt. Es werden für jeden Steuerpflichtigen grundsätzlich getrennt Grundstückgewinnsteuern zum Satz der entsprechenden Teilgewinne veranlagt. Zulässig ist auch die Absteuerung des Gesamtsteuerbetrages mittels einer einzigen Veranlagungsverfügung, unter Aufführung der Teilgewinne und Teilsteuerbeträge (sofern die Steuerpflichtigen damit einverstanden sind).

Beispiel 3

⇒ Steuersubjekt und Rechtsnachfolge.

Sachverhalt 1

A verkauft an B im Jahr 2016 ein Grundstück. Nach dem grundbuchlichen Vollzug des Vertrages stirbt er. Er hinterlässt als Erben zu je 50% C und D. Es resultiert ein Gewinn von Fr. 200'000.–.

Lösung 1

A ist Steuersubjekt, und er wird daher für einen Gewinn von Fr. 200'000.– zu einem Steuersatz von Fr. 200'000.– besteuert. Der Zeitpunkt der Veranlagung ist nicht relevant. C und D als Erben haften als Rechtsnachfolger für die Bezahlung der Steuern.

Sachverhalt 2

A verkauft im Jahr 2016 an B ein Grundstück. Noch vor Abgabe der Grundbuchanmeldung verstirbt er. Er hinterlässt als Erben zu je 50 % C und D. Diese unterschreiben die Grundbuchanmeldung, auf deren Grundlage der Kaufvertrag nach dem Ableben von A im Grundbuch vollzogen wird. Es resultiert ein Gewinn von Fr. 200'000.–.

Lösung 2

C und D sind Steuersubjekte. A ist **vor** dem Vollzug des Kaufvertrages gestorben. C und D sind steuerpflichtig und zwar jeweils für einen Gewinn von je Fr. 100'000.– zu einem Steuersatz von jeweils Fr. 100'000.–.