

Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer**§ 48 Nr. 2****Gesetzliche Grundlagen**

§ 48 StG

*I. Gegenstand*¹ Der Steuer unterliegen

- a) Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens, soweit sie nicht nach § 24 Absatz 3 Buchstabe b besteuert werden;
- b) Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs, soweit sie nicht nach § 24 Absatz 3 Buchstabe a besteuert werden;
- c)
- d) Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken von Anstalten und Stiftungen des Staates und der Gemeinden, die wirtschaftliche Zwecke verfolgen;
- e) Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken der in § 90 Absatz 1 Buchstabe e-ibis genannten juristischen Personen und der kollektiven Kapitalanlagen gemäss § 90 Absatz 1 Buchstabe l.

² Als Grundstücke gelten

- a) die Grundstücke im Sinne von Artikel 655 ZGB;
- b) Rechtsameanteile im Sinne von § 45 des Einführungsgesetzes zum ZGB vom 4. April 1954;
- c) Bauten auf fremdem Boden, ausgenommen Fahrnisbauten.

³ Den Grundstücken sind Grundstücksanteile gleichgestellt.**Weitere Grundlagen**

- Kreisschreiben der ESTV Nr. 38 vom 17.07.2013: Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten.

Inhalt

1	Allgemein, Begriff des Grundstücks	2
2	Grundstücke des Privatvermögens.....	3
3	Grundstücke von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben.....	3
4	Grundstücke von juristischen Personen, die von der Steuerpflicht befreit sind.....	5
5	Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel (aufgehoben).....	6

1 Allgemein, Begriff des Grundstücks

Der Grundstücksgewinnsteuer werden die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken unterworfen (§ 48 Abs. 1 StG). Als Grundstücke gelten nach § 48 Abs. 2 StG

- die Grundstücke im Sinne von Art. 655 Abs. 2 ZGB, d.h.
 - die Liegenschaften,
 - die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte, namentlich Bau- und Quellenrechte (Art. 779-779I und 780 ZGB),
 - Bergwerke,
 - Miteigentumsanteile an Grundstücken,
- Rechtsameanteile nach § 45 EG ZGB (anteilige Weidrechte an Alpen, die im Eigentum von Rechtsamegemeinden, altrechtlichen Körperschaften gemäss Art. 59 Abs. 3 ZGB, stehen),
- Bauten auf fremdem Boden, ausgenommen Fahrnisbauten, d.h. Gebäude im Baurecht, wenn das Baurecht nicht als eigenes Grundstück verselbständigt ist, ebenso Gebäude, die nur wirtschaftlich im Dritteigentum stehen;
- Anteile an Grundstücken, insb. Gesamteigentumsanteile (§ 48 Abs. 3 StG).

Zum Grundstück gehören immer auch seine Bestandteile im Sinne von Art. 642 ZGB, also alles, was nach der am Orte üblichen Auffassung zu seinem Bestand gehört und ohne Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden kann. Als Bestandteil gelten nach § 226 EG ZGB beispielsweise eingebaute Öfen und Herde, Wand-schränke sowie mit dem Gebäude verbundene Einrichtungen wie Buffets in Gaststätten, Leitungen für Wasser, Elektrizität und Gas.

Allerdings unterliegen nur die Gewinne auf denjenigen Grundstücken der Objektsteuer, die in § 48 Abs. 1 StG aufgezählt sind. Soweit Grundstücke keine Aufnahme in diese Liste gefunden haben, werden die darauf erzielten Gewinne entweder mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst oder bleiben steuerfrei. Steuerfrei sind die Grundstücksgewinne der von der Steuerpflicht befreiten öffentlich-rechtlichen Körperschaften und anderen juristischen Personen (§ 90 Abs. 1 StG), ausser diejenigen, die gemäss § 48 Abs. 1 lit. d und e StG ausdrücklich der Grundstücksgewinnsteuer unterworfen werden (siehe Ziffer 4).

2 Grundstücke des Privatvermögens

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen hauptsächlich Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens (§ 48 Abs. 1 lit. a StG). Demgegenüber gehören Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und werden folglich nach § 24 Abs. 1 StG mit der Einkommenssteuer erfasst (vgl. StB SO § 48 Nr. 3). Zentral für die Anwendung der Grundstückgewinnsteuer ist deshalb die Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 24 Abs. 5 StG). Damit stellt das Gesetz bei Vermögenswerten, insb. bei Liegenschaften, die sowohl privaten als auch geschäftlichen Zwecken dienen, auf die sog. Präponderanzmethode ab. Massgebend ist, ob die private oder die geschäftliche Nutzung überwiegt. Dabei ist in erster Linie auf den Ertrag abzustellen, den die einzelnen Liegenschaftsteile abwerfen, alternativ auf die Fläche oder die Raumeinheiten, wenn aufgrund des Ertrages keine klare Aussage möglich ist.

Beispiel: Anton Abderhalden ist Eigentümer einer Wohn- und Geschäftsliegenschaft. In den Geschäftsräumen im Erdgeschoss führt er ein gut gehendes Souvenirgeschäft. Die Wohnungen im 1., 2. und 3. Stock hat er an Dritte vermietet, die Attika-Wohnung im 4. Stock bewohnt er mit seiner Familie. In der Geschäftsbuchhaltung belastet er für die Geschäftsräume einen jährlichen Mietzins von CHF 66'000, der als marktkonform anzusehen ist. Die drei vermieteten Wohnungen werfen einen jährlichen Mietzins von je CHF 18'000 ab, der Eigenmietwert der selbst genutzten Wohnung beträgt CHF 24'000. Die Summe der Erträge aus den privat genutzten Räumen (CHF 78'000) ist höher als jene der Geschäftsräume. Die Liegenschaft ist als Ganzes dem Privatvermögen zuzuordnen.

Vermietet Abderhalden aber die Wohnung im 1. Stock nicht dauernd an Dritte, sondern hält sie für seine Saison-Angestellten zur Verfügung und vermietet sie jeweils an seine Mitarbeiter, dient sie seinem Geschäft. In diesem Fall überwiegt die geschäftliche Nutzung, so dass die ganze Liegenschaft zum Geschäftsvermögen gehört.

Diese Abgrenzung ist nur bei natürlichen Personen erforderlich, da juristische Personen ausschliesslich über Geschäftsvermögen verfügen. Weiter gehende Ausführungen zur Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen siehe StB SO § 24 Nr. 2.

3 Grundstücke von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

Eine gewichtige Ausnahme vom Grundsatz, dass Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens, der Einkommenssteuer unterliegen, macht das Gesetz bei Grundstücken von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Mit der Grundstückgewinnsteuer wird allerdings auch hier nur der Wertzuwachs erfasst, nicht aber die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem steuerlich massgebenden Buchwert, die sog. wieder eingebrachten Abschreibungen. Diese unterliegen der Einkommenssteuer (§ 24 Abs. 1 und 3 lit. a StG).

Die Ausnahmeregelung kommt jedoch grundsätzlich nur zur Anwendung, wenn die für die Anwendung des **BGGB** gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Dies ist hauptsächlich der Fall, wenn das **Grundstück ausserhalb der Bauzone** im Sinne von Art. 15 RPG liegt und eine **landwirtschaftliche Nutzung zulässig** ist (Art. 2 Abs. 1 BGGB) oder wenn einer der vier weiteren in Art. 2 Abs. 2 BGGB genannten Fälle vorliegt (BGE 138 II 32). Diese sind:

- a) Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenen Umschwungs, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- b) Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- c) Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind;
- d) Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind.

Wenn das BGGB auf ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück nicht anwendbar ist, wird auch der Wertzuwachs (Konjunkturgewinn) mit der Einkommenssteuer erfasst. Das trifft insbesondere auf unüberbaute und vollumfänglich in einer Bauzone gelegene Grundstücke zu, die nicht angemessenen Umschwung eines Grundstückes mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen bilden. Dann gelten die Regeln für die Besteuerung von Grundstücksgewinnen im Geschäftsvermögen (vgl. StB SO § 48 Nr. 3 und StB SO § 24 Nr. 1).

Als landwirtschaftliche Gewerbe im Sinne der vorstehenden Bestimmungen gilt eine Gesamtheit von landwirtschaftlichen Grundstücken, Bauten und Anlagen, die als Grundlage der landwirtschaftlichen Produktion dient und zu deren Bewirtschaftung, wenn sie landesüblich ist, mindestens eine Standardarbeitskraft (SAK) nötig ist (Art. 7 Abs. 1 BGGB; vgl. auch Urteil BGer 2C_846/2016 vom 24.05.2017). Art. 5 BGGB räumt den Kantonen das Recht ein, landwirtschaftliche Betriebe, welche die Voraussetzungen nach Art. 7 BGGB hinsichtlich der SAK nicht erfüllen, trotzdem den Bestimmungen über die landwirtschaftlichen Gewerbe zu unterstellen. Der Kanton Solothurn hat davon Gebrauch gemacht und die Untergrenze auf mindestens 0.75 SAK festgesetzt (§ 19 Abs. 1 LwG/SO).

Das BGGB ist aufgrund besonderer Vorschrift nicht anwendbar auf Grundstücke von weniger als 15 Aren Rebland oder 25 Aren anderem Land, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören (Art. 2 Abs. 3 BGGB). Diese sind einzig wegen ihrer zu geringen Grösse dem BGGB nicht unterstellt. Wenn sie in der Landwirtschaftszone liegen und für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet sind, gelten sie ebenfalls als landwirtschaftliche Grundstücke. Gewinne aus ihrer Veräusserung unterliegen deshalb ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer (Urteil BGer 2C_561/2016 vom 24.05.2017).

Ausführlich zu diesem Thema: Kreisschreiben der ESTV Nr. 38 vom 17.07.2013: Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten und StB SO § 23 Nr. 6.

Beispiel 1: Landwirt Benno Burri hat vor vielen Jahren einen kleinen Landwirtschaftsbetrieb für CHF 400'000 hinzuerwerben können. In der Folge hat er die Gebäude in seinen Geschäftsbüchern regelmässig abgeschrieben, so dass der Betrieb heute noch mit CHF 330'000 bilanziert ist. Heute veräussert Burri den gesamten Betrieb an einen anderen Landwirt, der damit seinen eigenen Betrieb vorteilhaft arrondieren (abrunden) kann, zum Preis von CHF 460'000.

Die Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten (CHF 460'000 - CHF 400'000 = CHF 60'000) unterliegt der Grundstückgewinnsteuer, die Differenz zwischen Anlagekosten und Buchwert (CHF 400'000 - CHF 330'000 = CHF 70'000 [= wieder eingebrachte Abschreibungen]) ist mit der Einkommenssteuer zu erfassen.

Beispiel 2: Ebenfalls vor vielen Jahren konnte Burri zur Abrundung seines Heimwesens ein kleines landwirtschaftliches Grundstück für CHF 4'200 erwerben. Zu diesem Wert ist es nach wie vor bilanziert. In der Zwischenzeit ist das Grundstück in die Bauzone eingezont worden, und im vergangenen Jahr konnte er es für CHF 180'000 an einen Bauinteressenten verkaufen. Das BGGB ist auf das Grundstück nicht anwendbar, so dass der ganze Gewinn von CHF 175'800 (Differenz zwischen Erlös von CHF 180'000 und Buchwert von CHF 4'200) mit der Einkommenssteuer erfasst wird.

4 Grundstücke von juristischen Personen, die von der Steuerpflicht befreit sind

Der Kanton und die solothurnischen Gemeinden sowie ihre Anstalten und Stiftungen sind von der Steuerpflicht befreit (§ 90 Abs. 1 lit. b und c StG). Soweit aber in selbständige Rechtsträger ausgelagerte Betriebe der öffentlichen Gemeinwesen wirtschaftliche Zwecke verfolgen, erscheint es sachgerecht, Liegenschaftsgewinne steuerlich zu erfassen, da der Zweck der Institution in der Regel keine Grundstücksgeschäfte erfordert. Dabei geht es auch um die Gleichbehandlung mit privatrechtlich organisierten Unternehmen und Institutionen. Damit werden insbesondere öffentlich-rechtliche Banken und Pensionskassen sowie städtische Werke der Grundstückgewinnsteuer unterworfen.

Neben den Anstalten und Stiftungen des Staates und der Gemeinden, die wirtschaftliche Zwecke verfolgen (§ 48 Abs. 1 lit. d StG), unterliegen aus ähnlichen Gründen auch privatrechtliche juristische Personen, die von der Steuerpflicht befreit sind, für ihre Grundstücksgewinne der Grundstückgewinnsteuer (§ 48 Abs. 1 lit. e StG). Es sind dies:

- Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (Pensionskassen; Art. 80 Abs. 4 BVG; § 90 Abs. 1 lit. e StG);
- inländische Sozialversicherungskassen, namentlich Arbeitslosen- und Krankenkassen, letztere nur, soweit sie die obligatorische Krankenpflegeversicherung (Grundversicherung) anbieten, sowie die AHV-Ausgleichskassen, nicht aber die konzessionierten Versicherungsgesellschaften, deren Gewinn mit der Gewinnsteuer erfasst wird (§ 90 Abs. 1 lit. f StG);

- juristische Personen, die ausschliesslich öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen (§ 90 Abs. 1 lit. i und i^{bis} StG); sowie
- kollektive Kapitalanlagen gemäss KAG mit direktem Grundbesitz, sofern ihre Anleger ausschliesslich steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder der Sozialversicherung sind § 90 Abs. 1 lit. I StG).

Die Besteuerung der Grundstückgewinne dieser Institutionen ist den Kantonen durch Art. 23 Abs. 4 StHG ausdrücklich vorgeschrieben.

5 Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel (aufgehoben)

Bis Ende 2012 unterlagen auch Gewinne aus dem Handel mit Grundstücken, wenn im Kanton lediglich eine Steuerpflicht nach § 9 lit. c StG bestand, der Grundstückgewinnsteuer. Betroffen waren natürliche Personen, die im Kanton weder Wohnsitz hatten noch über eine Betriebsstätte verfügten. Die Bestimmung ist per 1. Januar 2013 aufgehoben worden, weil das Bundesgericht eine vergleichbare Bestimmung des Kantons Luzern als verfassungswidrig (rechtsungleiche Behandlung von inner- und ausserkantonalen Liegenschaftshändlern) bezeichnet hatte (BGE 137 I 145). Damit unterliegen selbständigerwerbende **Liegenschaftshändler**, die im Kanton nur infolge Grundeigentums beschränkt steuerpflichtig sind, für ihre hier erzielten Grundstückgewinne der **Einkommenssteuer** (§ 9 lit. c und § 23 f. StG; siehe StB SO § 23 Nr. 1 und § 23 Nr. 4).