



**Fall-Nr.:** B 2018/210  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 28.02.2019  
**Entscheiddatum:** 28.02.2019

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 28.02.2019**

**Grundstückgewinn; Art. 130 Abs. 1 und Art. 131 Abs. 3 StG, Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 lit. c StHG. Die Beschwerdegegner willigten in die Löschung (und Anpassung) diverser Dienstbarkeiten ein. Dadurch gaben sie beschränkte dingliche Recht preis und schränkten ihren Rechtsbestand in gleicher Weise ein, wie wenn sie ihr Grundstück "belastet" hätten. Die Löschungen (und Anpassungen) im Grundbuch erfolgten sodann auf unbeschränkte Zeit, sodass die "Belastung" als dauernd zu betrachten ist. Jedoch kann nicht von einer wesentlichen Beeinträchtigung des Veräusserungswerts des entsprechenden Grundstücks gesprochen werden (Verwaltungsgericht, B 2018/210). Entscheid vom 28. Februar 2019**

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

**Kantonales Steueramt**, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdeführer,**

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,



**Vorinstanz,**

und

**X.\_\_ und Y.\_\_,**

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**Grundstückgewinnsteuer**

### **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.** Die Eheleute X.\_\_ und Y.\_\_ sind je zur Hälfte Miteigentümer am Grundstück Nr. 000 an der B.\_\_-Strasse in A.\_\_, welches in der Wohnzone W2a liegt und mit einem Einfamilienhaus überbaut ist. Westlich und südwestlich ihrer Liegenschaft befinden sich die Grundstücke Nrn. 001 und 002, die im Eigentum der M.\_\_ AG stehen. Das Grundstück Nr. 001 befindet sich in der viergeschossigen Kernzone K4, das Grundstück Nr. 002 in der viergeschossigen Wohn-/Gewerbezone WG4. In den Jahren 1971 und 1985 waren Bau- bzw. Benützungsbeschränkungen zulasten des Grundstücks Nr. 001 und zugunsten des Grundstücks Nr. 000 eingetragen worden. Mit am 18. Mai 2016 öffentlich beurkundeten Nachträgen zu den Grunddienstbarkeitsverträgen wurden die bestehenden Dienstbarkeiten zum Teil geändert und zum Teil gelöscht; ferner wurden neue Dienstbarkeiten eingetragen. Es handelt sich dabei um folgende Vereinbarungen:

1. Neueintragung Bauhöhenbeschränkung für Lagerhallen zugunsten Grundstück Nr. 000: Auf dem Grundstück Nr. 002 dürfen Gebäude, die nicht ausschliesslich Wohnzwecken dienen, nur mit einer maximalen Bauhöhe von 462 m.ü.M erstellt werden.



## St.Galler Gerichte

2. Neueintragung Bauverbot für neue Mobilfunkanlagen/-antennen zugunsten Grundstück Nr. 000: Auf den Grundstücken Nrn. 001 und 002 dürfen keine neuen Mobilfunkanlagen/-antennen erstellt werden.
3. Löschungsbewilligung Baubeschränkung von 1985 zugunsten Grundstück Nr. 000, wonach auf dem Grundstück Nr. 002 höchstens dreigeschossige Bauten erstellt werden dürfen und die Fassadenhöhe von der B.\_\_-Strasse aus gemessen 11,5 Meter nicht überschritten werden darf.
4. Löschungsbewilligung Benützungsbeschränkung betreffend Parkplatz von 1985 zugunsten Grundstück Nr. 000, wonach der Parkplatz auf dem Grundstück Nr. 002 werktags zwischen 21.15 Uhr und 06.00 Uhr sowie von Freitagabend, 21.15 Uhr bis Montagmorgen, 06.00 Uhr nicht benützt werden darf.
5. Nachtrag Bau- und Benützungsbeschränkung von 1985 zugunsten Grundstück Nr. 000: Löschung der Bestimmungen, wonach auf dem ganzen das Grundstück Nr. 001 umfassenden Geschäftsareal höchstens zweischichtig (06.00 bis 21.00 Uhr) gearbeitet werden darf sowie im Attikageschoss nur Büroräume eingerichtet werden dürfen.
6. Nachtrag Baubeschränkung von 1971 zugunsten Grundstück Nr. 000: Löschung der Bestimmung, dass im Obergeschoss der Bauten auf dem Grundstück Nr. 001 keine Maschinsäle, sondern nur Büroräume errichtet werden dürfen.

In den Vereinbarungen wurde jeweils festgehalten, dass die M.\_\_ AG Zug um Zug mit den Eintragungen der Nachträge, der Löschungen und der neuen Dienstbarkeiten im Grundbuch einmalig eine Entschädigung von CHF 80'000 an X.\_\_ und Y.\_\_ bezahle.

**B.** Mit Verfügung vom 11. Oktober 2017 veranlagte das kantonale Steueramt die Eheleute X.\_\_ und Y.\_\_ 2017 mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 79'500 und einem Steuerbetrag von CHF 12'870. Es qualifizierte den Nachtrag der Benützungsbeschränkung zulasten des Grundstücks Nr. 001 – Löschung der Bestimmung, dass im Obergeschoss der Bauten auf dem Grundstück Nr. 001 keine Maschinsäle, sondern nur Büroräume errichtet werden dürfen – als entgeltliche Belastung und im Grundbuch eingetragene privatrechtliche Dienstbarkeit. Die Einmal-



Entschädigung von CHF 80'000 unterliege daher der Grundstückgewinnsteuer. Mit Entscheid vom 28. Februar 2018 wies es die dagegen von den Eheleuten X.\_\_ und Y.\_\_ erhobene Einsprache ab. Dagegen erhoben X.\_\_ und Y.\_\_ Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 21. August 2018 das Rechtsmittel guthiess und den Einspracheentscheid sowie die ihm zugrundeliegende Veranlagung einer Grundstückgewinnsteuer aufhob.

**C.** Das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 21. August 2018 mit Eingabe vom 20. September 2018 und Ergänzung vom 8. Oktober 2018 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 28. Februar 2018 sei zu bestätigen. Die Vorinstanz und die Eheleute X.\_\_ und Y.\_\_ (Beschwerdegegner) beantragten in ihren Vernehmlassungen vom 10. bzw. 25. Oktober 2018 die Abweisung der Beschwerde. Mit Eingabe vom 23. November 2018 äusserte sich der Beschwerdeführer zu den Vernehmlassungen der Vorinstanz und der Beschwerdegegner; dazu nahmen Letztere mit Eingabe vom 6. Dezember 2018 Stellung.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

**1.** (...)

**2.** Umstritten ist, ob die mit den öffentlich beurkundeten Verträgen vom 18. Mai 2016 stipulierten Löschungen und Anpassungen von Dienstbarkeiten als Veräusserung im Sinn von Art. 131 Abs. 3 StG zu qualifizieren sind und die in diesem Zusammenhang ausgerichtete Entschädigung von CHF 80'000 der Grundstückgewinnsteuer unterliegt.

**2.1.** Gemäss Art. 130 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne, die aus Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden, der Grundstückgewinnsteuer. Als Veräusserung gelten auch entgeltliche Belastungen von



Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen (Art. 131 Abs. 3 StG). Damit die Belastung eine Grundstückgewinnsteuer auslöst, bedarf es folglich kumulativ dreier Voraussetzungen: Die Belastung des Grundstücks muss dauernd sein; durch die entsprechende Belastung muss die Bewirtschaftungs- bzw. Veräusserungsmöglichkeit in erheblichem Mass beeinträchtigt werden, und die Belastung muss gegen Entgelt erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N 114 zu § 216 StG ZH). Das Erfordernis der dauernden Beeinträchtigung setzt voraus, dass die Belastung auf unbeschränkte Zeit erfolgt (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 337). Eine wesentliche Beeinträchtigung liegt bei einer Belastung vor, wenn durch die Dienstbarkeitseinräumung die hauptsächlichen Eigentümerbefugnisse beschnitten werden bzw. das Ausmass der dinglichen Belastung seinem wirtschaftlichen Gehalt nach einer Eigentumsübertragung gleichkommt. Für die Frage, ob eine wesentliche Beeinträchtigung gegeben ist, stellt die Höhe der Entschädigung wohl ein Indiz dar; eine relativ hohe Entschädigung allein lässt allerdings noch nicht auf eine wesentliche Substanzeinbusse schliessen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 125, 127 zu § 216 StG ZH; Wenk, a.a.O., N 60 zu § 72 StG BL).

Die kantonale Regelung entspricht derjenigen im Harmonisierungsrecht (vgl. Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 lit. c des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG), welches in Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG von der "Belastung" eines Grundstücks spricht. Kennzeichnend für eine derartige Belastungssituation ist, dass das dingliche Vollrecht (Grundeigentum) mittels Einräumung eines beschränkten dinglichen Rechts (Dienstbarkeit) einem anderen Grundstück dauernd und in erheblicher Weise dienstbar gemacht wird. Infolgedessen muss sich die Eigentümerschaft des dienenden Grundstücks bestimmte Eingriffe der Eigentümerschaft des herrschenden Grundstücks gefallen lassen. Mit der Einwilligung in die Löschung einer Dienstbarkeit gibt die Eigentümerschaft des herrschenden Grundstücks ein beschränktes dingliches Recht preis und schränkt ihren Rechtsbestand in gleicher Weise ein, wie wenn sie ihr Grundstück "belastet" hätte. Die entgeltliche Aufgabe eines beschränkten dinglichen Rechts an einem Grundstück stellt nach der Rechtsprechung demnach ebenso eine Teilveräusserung dar wie die



entgeltliche Belastung mit einem solchen (vgl. BGE 139 II 363 E. 3.3; vgl. auch Zwahlen/Nyffenegger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N 38 zu Art. 12 StHG). Das StHG enthält nur wenige Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer und bleibt in der Auslegung derselben relativ vage. Auch wenn die massgebenden Rechtsbegriffe von Bundesrechts wegen nicht näher ausgeführt werden, bleibt den Kantonen nach der bundesgerichtlichen Praxis zu Art. 12 StHG – aus Gründen der vertikalen und horizontalen Harmonisierung – dennoch ein eher beschränkter Gestaltungsraum. Was die die Grundstückgewinnsteuer auslösenden Tatbestände betrifft, hat das StHG diese in Art. 12 Abs. 2 StHG stark vereinheitlicht. Bei der Umschreibung dieser Tatbestände ist der Gestaltungsraum der Kantone zwangsläufig stark eingeschränkt. Den Kantonen wird dagegen insofern ein gewisser Entscheidungsspielraum eröffnet, als das StHG in Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG das Erfordernis der "dauernden und wesentlichen Beeinträchtigung" nicht näher umschreibt (vgl. BGE 141 II 326 E. 6.2, in: Pra 105 Nr. 12; BGer 2C\_704/2013 vom 1. Mai 2014 E. 3.2 und 4.3; Th. P. Wenk, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 58 zu § 72 StG BL).

**2.2.** Die Beschwerdegegner willigten im Jahr 2016 in die Löschung (und Anpassung) diverser Dienstbarkeiten ein. Dadurch gaben sie beschränkte dingliche Recht preis und schränkten ihren Rechtsbestand in gleicher Weise ein, wie wenn sie ihr Grundstück Nr. 000 "belastet" hätten. Die Löschungen (und Anpassungen) im Grundbuch erfolgten sodann auf unbeschränkte Zeit, sodass die "Belastung" als dauernd zu betrachten ist. Zu klären ist indes, ob es sich um eine wesentliche Beeinträchtigung handelt. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers kommt den Kantonen wie dargelegt durchaus einen gewissen Entscheidungsspielraum zu, weil in Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG das Erfordernis der "dauernden und wesentlichen Beeinträchtigung" nicht näher umschrieben wird.

**2.3.** Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers kann die Wesentlichkeit nicht alleine schon deshalb bejaht werden, weil im Zusammenhang mit den gelöschten resp. angepassten Dienstbarkeiten eine Entschädigung geleistet worden ist. Die Höhe der Entschädigung ist lediglich ein Indiz hierfür, ob eine wesentliche Beeinträchtigung



vorliegt oder nicht. Die Wesentlichkeit der Beeinträchtigung ist anhand der konkreten Umstände zu beurteilen. Eine wesentliche Beeinträchtigung wurde beispielsweise bei einer Belastung mit einem absoluten Bauverbot und einer einschneidenden Ausnützungs-, Bauhöhe- oder Pflanzenhöhebeschränkung bejaht. Verneint wurde eine wesentliche Beeinträchtigung dagegen bei der Einräumung eines blossen Fusswegrechts oder eines Durchleitungsrechts für Hochspannungsleitungen sowie bei Verpflichtung eines Grundeigentümers zugunsten des Staates in einer Dienstbarkeit, auf der Liegenschaft keine Alkoholwirtschaft zu führen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 128 f. zu § 216 StG ZH mit Hinweisen; M. Klöti-Weber, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N 42 zu § 96 StG AG).

Soweit die Löschung der Beschränkung auf höchstens dreigeschossige Bauten in Frage steht, ist zu berücksichtigen, dass zugunsten des Grundstücks Nr. 000 gleichzeitig eine Bauhöhenbeschränkung für Lagerhallen errichtet wurde, wonach diese nur mit einer maximalen Bauhöhe von 462 m.ü.M. erstellt werden dürfen. Von einer wesentlichen Beeinträchtigung des Veräusserungswerts des Grundstücks Nr. 000 kann daher nicht gesprochen werden. Weiter ist nicht ersichtlich, inwiefern durch die Löschung der Benützungsbeschränkung betreffend den Parkplatz auf dem Grundstück Nr. 002 die Eigentümerbefugnisse der Beschwerdegegner wesentlich beschnitten werden bzw. das Ausmass der dinglichen Belastung seinem wirtschaftlichen Gehalt nach einer Eigentumsübertragung gleichkommt. Auch die Löschung der Bestimmungen, wonach auf dem ganzen das Grundstück Nr. 001 umfassenden Geschäftsareal höchstens zweischichtig (06.00 bis 21.00 Uhr) gearbeitet werden dürfe und zudem im Attikageschoss nur Büroräume eingerichtet werden dürften, bewirkt noch keine wesentliche Beeinträchtigung des Grundstücks Nr. 000. Dasselbe hat für die Löschung der Bestimmung, dass im Obergeschoss der Bauten auf dem Grundstück Nr. 001 keine Maschinsäle mehr, sondern nur noch Büroräume errichtet werden dürften, zu gelten. Der Sinn und Zweck dieser nunmehr gelöschten Dienstbarkeiten ist darin zu erblicken, dass von den im Eigentum der M.\_\_\_ AG stehenden Grundstücken ausgehende, übermässige Lärmemissionen verhindert werden sollen. Solche – und andere – die Nachbarn treffende Immissionen sind jedoch genügend über das Nachbarsrecht geschützt, indem gemäss Art. 684 ZGB (SR 210) jedermann verpflichtet ist, bei der Ausübung seines Eigentums, wie namentlich bei dem



Betrieb eines Gewerbes auf seinem Grundstück, sich aller übermässigen Einwirkungen auf das Eigentum der Nachbarn zu enthalten (Abs. 1). Verboten sind insbesondere alle schädlichen und nach Lage und Beschaffenheit der Grundstücke oder nach Ortsgebrauch nicht gerechtfertigten Einwirkungen durch Luftverunreinigung, üblen Geruch, Lärm, Schall, Erschütterung, Strahlung oder durch den Entzug von Besonnung oder Tageslicht (Abs. 2). Die Vorinstanz erkannte damit zu Recht, dass die Beschwerdegegner zwar bezüglich Art der Gebäude, Nutzung, Gebäudehöhe etc. gewisse Rechtspositionen preis gaben, aber in Bezug auf ein Bauverbot für neue Mobilfunkanlagen und -antennen einen Vorteil erzielten, welcher ihnen subjektiv wohl von erheblicher Bedeutung war, wie das Schreiben der Beschwerdegegner zuhanden des Beschwerdeführers vermuten lässt (vgl. act. 9/7/4). Nicht in diesem Verfahren zu klären ist schliesslich, ob die Entschädigung von CHF 80'000 der Einkommenssteuer unterliegt.

**2.4.** Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz den Einspracheentscheid vom 28. Februar 2018 sowie die ihm zugrundeliegende Veranlagung einer Grundstückgewinnsteuer zu Recht aufgehoben hat. Die Beschwerde ist dementsprechend unter Bestätigung des angefochtenen Entscheids abzuweisen.

**3.** (...)

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Staat (Kantonales Steueramt) bezahlt die amtlichen Kosten von CHF 1'500.

Der Abteilungspräsident

Die Gerichtsschreiberin

Zürn

Blanc Gähwiler