



**Fall-Nr.:** I/2-2020/53 und 54  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 24.09.2021  
**Entscheiddatum:** 19.05.2021

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 19. Mai 2021**

**Art. 241 StG (sGS 811.1). Handänderungssteuer. Bei der Bemessung der Handänderungssteuer darf auf den Landwert als Verkehrswert abgestellt werden, ohne gegen allgemeine Schätzungsmethoden zu verstossen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 19. Mai 2021, I/2-2020/53, 54). Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben (B 2021/145).**

Präsident Titus Gunzenreiner, Richter Rudolf Lippuner und Richterin Eliane Kaiser,  
Gerichtsschreiber Philipp Lenz

X AG, Rekurrentin,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Jörg Frei, Kreuzackerstrasse 9, 9000 St. Gallen,

gegen

Gemeinderat A,

betreffend

Handänderungssteuer/Grundbuchgebühren

#### **Sachverhalt:**

A.- Die X AG mit Sitz in Y (AR) bezweckt den Handel mit Waren und die Erbringung von Dienstleistungen, insbesondere im Bereich Medizin. Die Gesellschaft kann im In- und



## St.Galler Gerichte

Ausland Tochtergesellschaften und Zweigniederlassungen errichten und sich im In- und Ausland an anderen Unternehmen beteiligen. Sie kann Grundstücke und Liegenschaften erwerben, halten und veräussern. Die Gesellschaft kann auch alle kommerziellen, finanziellen und anderen Tätigkeiten ausüben, welche mit dem Zweck der Gesellschaft direkt oder indirekt im Zusammenhang stehen. A amtiert als Präsident und F als Mitglied des Verwaltungsrats.

B.- Mit öffentlich beurkundetem Personaldienstbarkeitsvertrag vom 2. Dezember 2019 räumte F der X AG an seinem in A gelegenen Grundstück GB-Nr. 0000 (Grundbuch A, 1'803 m<sup>2</sup> Gartenanlage) ein selbständiges und dauerndes Baurecht für ein Geschäfts- und Wohnhaus ein. Die Dauer des Baurechts wurde auf 100 Jahre ab dem Datum des Grundbucheintrags festgelegt. Zudem vereinbarten die Parteien, dass als Baurechtszins für die gesamte Dauer des Baurechtsvertrags eine einmalige Zahlung von Fr. 100'000.– geschuldet sei (kapitalisierter Baurechtszins). Das Grundbuchamt A veranlagte die Handänderungssteuer am 20. Januar 2020, wobei sie als Bemessungsgrundlage von einem Kapitalwert von Fr. 2'196'914.– ausging. Am 22. Januar 2020 stellte es der X AG eine Handänderungssteuer von Fr. 21'969.15 (1 % von Fr. 2'196'914.–) und verschiedene Gebühren in der Gesamthöhe von Fr. 11'293.40 in Rechnung. Die dagegen erhobene Einsprache wies der Gemeinderat der Politischen Gemeinde A (nachfolgend: Gemeinderat) mit Entscheid vom 17. August 2020 ab.

C.- Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 3. September 2020 erhob die X AG Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie beantragte, der Einspracheentscheid des Gemeinderats vom 17. August 2020 sei aufzuheben, die Handänderungssteuer und die von der Bemessungsgrundlage abhängigen Grundbuchgebühren seien gestützt auf den kapitalisierten Baurechtszins von Fr. 100'000.– festzusetzen, eventualiter sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Der Gemeinderat liess sich am 22. Oktober 2020 zum Rekurs vernehmen und beantragte dessen kostenfällige Abweisung. Die X AG nahm dazu mit Schreiben vom 2. November 2020 Stellung.



Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist sowohl zur Beurteilung von Streitigkeiten betreffend Handänderungssteuer als auch betreffend Grundbuchgebühren zuständig (Art. 229 in Verbindung mit Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und 5 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 3. September 2020 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 45 ff. VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Im Rekurs ist umstritten, ob der von den Vertragsparteien vereinbarte kapitalisierte Baurechtszins von Fr. 100'000.– oder der von der Vorinstanz berechnete Verkehrswert von Fr. 2'196'914.– als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer heranzuziehen ist.

a) Gemäss Art. 241 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer bei Handänderungen in der Gemeinde gelegener Grundstücke oder Grundstückanteile erhoben. Als Handänderung gilt jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück (Art. 241 Abs. 2 StG). Als Handänderungen 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. 241 Abs. 3 StG). Der Steueranspruch entsteht mit der Handänderung und wird mit der Rechnungstellung fällig (Art. 241 Abs. 4 StG). Steuerpflichtig ist der Erwerber des Grundstücks (Art. 242 Abs. 1 StG). Gemäss Art. 243 Abs. 1 StG wird die Steuer nach dem Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers bemessen. Ist kein Kaufpreis vereinbart oder liegt der Kaufpreis unter dem Verkehrswert, ist dieser massgebend (Art. 243 Abs. 2 StG).



b) Die Rekurrentin wendet sich mit ihrer Eingabe nicht gegen die Erhebung einer Handänderungssteuer. Sie macht vielmehr geltend, dass bei grammatikalischer Auslegung von Art. 243 StG klar werde, dass diese Gesetzesnorm auf tatsächliche Handänderungen, namentlich Grundstückkäufe, ausgelegt sei. Die Bestimmung, wonach der Verkehrswert massgebend sei, wenn kein Kaufpreis vereinbart worden sei oder wenn der Kaufpreis unter dem Verkehrswert liege, könne sich nicht auf Handänderungen im Sinn von Art. 241 Abs. 3 StG beziehen, welche ausdrücklich nur entgeltliche Belastungen von Grundstücken der Handänderungssteuer unterstelle. Nach dem Gesetzeswortlaut unterlägen Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten nur der Handänderungssteuer, sofern und soweit sie entgeltlich erfolgten. Zum gleichen Resultat gelange man bei einer systematischen Gesetzesauslegung. So führe der Fall, in dem kein Kaufpreis festgelegt worden sei, mithin die Belastung unentgeltlich gewährt worden sei, unweigerlich zu einem diametralen Widerspruch zwischen Art. 241 Abs. 3 StG, welcher keine Besteuerung vorsehe, und Art. 243 Abs. 2 StG, der die Besteuerung auf dem Verkehrswert verlange. Dass die Steuerbemessung anhand des Verkehrswerts bei Belastungen von Grundstücken unzulässig sei, ergebe sich schliesslich auch bei teleologischer Auslegung. Das von der Vorinstanz gewählte Vorgehen führe zum stossenden Resultat, dass bereits ab einem (kapitalisierten) Baurechtszins von einem symbolischen Franken eine Besteuerung zum vollen Verkehrswert vorgenommen werden müsse, während bei Verzicht auf einen Baurechtszins keine Handänderungssteuer anfalle.

Die Vorinstanz hielt dagegen, aus der Systematik der Bestimmungen des Steuergesetzes über die Handänderungssteuer könne abgeleitet werden, dass bei einem unterpreislich eingeräumten Baurecht für die Veranlagung der Handänderungssteuer ebenfalls der Verkehrswert massgebend sei. Aus Art. 243 StG gehe nicht hervor, dass für unterpreisliche Baurechte etwas Anderes gelten solle als für alle anderen Handänderungen. Für alle Steuerobjekte gemäss Art. 241 StG seien die gleichen Bemessungsgrundlagen massgebend. Das baurechtsbelastete Grundstück GB-Nr. 1289 liege gemäss Zonenplan in der Wohnzone W2a an bester Wohnlage. Der Baurechtsgeber habe es im Jahr 2017 für Fr. 2'250'000.– erworben. Die im Personaldienstbarkeitsvertrag vereinbarte einmalige Zahlung von Fr. 100'000.– als Baurechtszins für die gesamte Dauer des Baurechtsvertrags liege damit weit unter einem marktüblichen Baurechtszins. Deshalb sei eine marktübliche Kapitalisierung



## St.Galler Gerichte

vorzunehmen. Hinzu komme, dass der Baurechtsgeber an der Baurechtsberechtigten beteiligt sei. Die Veranlagung der Handänderungssteuer auf der Basis des kapitalisierten Baurechtszinses entspreche zudem der langjährigen kantonalen Rechtsprechung.

c) aa) Das der Rekurrentin eingeräumte Baurecht umfasst das gesamte Grundstück GB-Nr. 1289. Gemäss der Ziffer 1 der dinglichen Bestimmungen des Personaldienstbarkeitsvertrags vom 2. Dezember 2019 (act. 8/1) hat die Rekurrentin als Baurechtsberechtigte das Recht, im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen sowie allfälliger behördlicher Ausnahmegewilligungen auf dem baurechtsbelasteten Grundstück ein Geschäfts- und Wohnhaus und diesem dienende Bauwerke zu erstellen und als Eigentum beizubehalten. Die Rekurrentin darf während der Dauer des Baurechts erstellte Gebäude ganz oder teilweise abbrechen sowie bis 30 Jahre vor Ablauf des Baurechts neue Gebäude erstellen. Der nicht überbaute Teil des baurechtsbelasteten Grundstücks darf von der Baurechtsberechtigten im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen nach ihrem Belieben genutzt werden. Das Baurecht umfasst unter Vorbehalt der eingetragenen Rechte die ganze Fläche des Grundstücks GB-Nr. 1289 (Ziff. 2). Das Baurecht wurde für die Dauer von 100 Jahren ab dem Datum des Grundbucheintrags eingeräumt (Ziff. 3). Es ist übertragbar und vererblich (Ziff. 4). Das Baurecht ist als Dienstbarkeit zulasten des Grundstücks GB-Nr. 0000 im Grundbuch einzutragen und anschliessend als selbständiges und dauerndes Recht als Grundstück Nr. D00000 im Grundbuch der Gemeinde A aufzunehmen (Ziff. 5). Im Weiteren wurde unter den realobligatorischen Bestimmungen eine Heimfallentschädigung festgelegt. Danach fallen nach Ablauf der Baurechtsdauer die Bauwerke dem Grundeigentümer ordentlich heim und werden zu Bestandteilen des Grundstücks GB-Nr. 0000. Für die heimfallenden Gebäude leistet der Grundeigentümer der Baurechtsberechtigten eine Entschädigung, die sich bei Ablauf des Baurechts auf den dazumaligen Verkehrswert (Marktwert) beläuft. Sodann vereinbarten die Parteien sowohl für den jeweiligen Grundeigentümer am Baurecht als auch für den jeweiligen Baurechtsberechtigten am belasteten Grundstück ein gesetzliches Vorkaufsrecht nach Art. 682 Abs. 2 ZGB.

bb) Es ist unbestritten, dass es sich beim hier streitigen Baurecht um eine privatrechtliche Dienstbarkeit im Sinn von Art. 241 Abs. 3 StG handelt (vgl. zum



Baurecht nach Art. 675 und 779 ff. ZGB; Hrubesch-Millauer/Graham-Siegenthaler/Roberto, Sachenrecht, 5. Aufl. 2017, N 08.100 ff.). Wie die Rekurrentin zutreffend vorbrachte, ergibt die grammatikalische Auslegung dieser Norm, dass nur entgeltliche Dienstbarkeiten von der Handänderungssteuer erfasst werden. Von dem aus dem Wortlaut abgeleiteten Sinn ist jedoch abzuweichen, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass der Gesetzgeber diesen nicht gewollt haben kann. Solche Gründe können sich insbesondere aus der Entstehungsgeschichte der Norm, aus ihrem Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben (BGE 143 III 385 E. 4.1). Im Rahmen einer solch historischen Betrachtung erwog das Verwaltungsgericht in einem Entscheid vom 29. März 1988, Art. 182 Abs. 3 aStG (der gleich lautete wie Art. 241 Abs. 3 des heute geltenden StG vom 9. April 1998) sei neu in das Steuergesetz vom 23. Juni 1970 (nGS 25–93) gekommen. Durch diese Bestimmung sollten privatrechtliche Dienstbarkeiten und öffentlich-rechtliche Eigentumsbeschränkungen unter gewissen Voraussetzungen ausdrücklich der Steuerpflicht unterstellt werden. Im Weiteren sei durch die Aufnahme dieser Bestimmung eine Angleichung an die Grundstückgewinnsteuer, namentlich Art. 47 Abs. 3 aStG, angestrebt worden. Aus der Entstehungsgeschichte von Art. 182 Abs. 3 bzw. Art. 47 Abs. 3 aStG ergebe sich, dass es sich bei dieser Bestimmung in erster Linie um eine Präzisierung von Art. 182 Abs. 2 aStG (heute Art. 241 Abs. 2 StG) handle. Es gäbe somit Handänderungstatbestände, die sowohl unter Art. 182 Abs. 2 als auch unter Art. 182 Abs. 3 aStG fielen. Ein Beispiel dafür sei die öffentlich-rechtliche Belastung eines Grundstücks mit einem zeitlich nicht begrenzten Bauverbot als Schutzmassnahme. Werde eine solche Nutzungseinschränkung entschädigt, so liege darin sowohl eine Handänderung im Sinn von Art. 182 Abs. 3 aStG als auch im Sinn von Art. 182 Abs. 2 aStG. Ebenso verhalte es sich bei der Errichtung eines selbständigen und dauernden Baurechts im Sinn von Art. 779 ZGB; auch dieser Vorgang falle grundsätzlich unter Art. 182 Abs. 2 und 3 aStG (GVP 1988 Nr. 32 E. 4a). Dies bedeutet, dass die Errichtung eines selbständigen und dauernden Baurechts unter Art. 182 Abs. 2 aStG fiel bzw. heute unter Art. 241 Abs. 2 StG fällt, wenn es unentgeltlich ist; entgeltliche fallen dagegen unter Art. 241 Abs. 3 StG. Das Vorbringen der Rekurrentin, wonach ausschliesslich entgeltliche Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten der Handänderungssteuer unterlägen, ist somit nicht stichhaltig. Da Art. 241 Abs. 3 StG als Konkretisierung von Art. 241 Abs. 2 StG zu verstehen ist, ist nicht ersichtlich, weshalb



die beiden Sachverhalte im Rahmen der Steuerbemessung unterschiedlich zu behandeln sein sollten, wie die Rekurrentin geltend machte. Ob es sich um einen Verkauf oder eine (entgeltliche) Belastung eines Grundstücks handelt, ist nicht von primärer Bedeutung. Entscheidend ist vielmehr der wirtschaftliche Effekt der Handänderung. Erfolgt diese ganz oder teilweise unentgeltlich – zu denken ist bspw. an eine Schenkung oder einen Tausch –, wird für die Bemessung deshalb auf ihren tatsächlichen Wert abgestellt (G. Rüegg-Peduzzi, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, Zürich 1989, S. 139; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 337; Botschaft der Regierung zur Totalrevision des Steuergesetzes vom 13. Mai 1997, ABI 1997, S. 1062). Auf die Bedeutung wirtschaftlicher Handänderungen wurde im Übrigen bereits in der Botschaft der Regierung über den Entwurf zu einem III. Nachtragsgesetz zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 30. August 1960 hingewiesen und ausgeführt, im neuen Abs. 3 (von aArt. 136 StG vom 1. April 1944, später aArt. 182 StG vom 23. Juni 1970) werde eine der Regelung bei der Grundstückgewinnsteuer analoge Umschreibung der Steuerpflicht für die sogenannten wirtschaftlichen Handänderungen vorgenommen. Dem Erwerb würden neu Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundeigentum tatsächlich oder wirtschaftlich wie ein Erwerb wirkten (ABI 1960, S. 859).

cc) Gemäss den unwidersprochenen Ausführungen der Vorinstanz erwarb F das in der Wohnzone W2a liegende nicht überbaute Grundstück GB-Nr. 000 im Jahr 2017 für Fr. 2'250'000.–. Bei einer Fläche von 1'803 m<sup>2</sup> ergibt sich ein m<sup>2</sup>-Preis von Fr. 1'247.92, was für eine gehobene Lageklasse spricht. Es ist daher offensichtlich, dass die vertraglich vereinbarte Baurechtsentschädigung von Fr. 100'000.– weit unter dem Marktwert liegt. Gemäss Art. 243 Abs. 2 StG ist daher zur Bemessung der Handänderungssteuer der Verkehrswert massgebend. Dazu darf auf den Landwert des unbelasteten Grundstücks abgestellt werden; namentlich in Konstellationen, in denen der Baurechtsberechtigte und der Eigentümer des baurechtsbelasteten Grundstücks identisch sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 3.4). Wie es sich um die Eigentumsverhältnisse bei der Beschwerdeführerin genau verhält, lässt sich den Akten zwar nicht entnehmen, jedoch ist der Baurechtsgeber bei der Beschwerdeführerin gleichzeitig Mitglied des Verwaltungsrats mit Einzelunterschrift, was auf ein gewisses Näheverhältnis schliessen lässt. Deshalb



## St.Galler Gerichte

darf auch im vorliegenden Fall auf den Landwert als Verkehrswert abgestellt werden, ohne gegen allgemein anerkannte Schätzmethoden zu verstossen (BGer, a.a.O., E. 3.5), zumal der Verkehrswert Allgemeingültigkeit hat und nicht von den Eigentumsverhältnissen abhängig ist. Gemäss Art. 254 Abs. 1 StG beträgt der Steuersatz ein Prozent, was einen Steuerbetrag von Fr. 22'500.– ergibt.

dd) Die Vorinstanz ging nicht vom blossen Landwert von Fr. 2'250'000.– aus, sondern errechnete unter Anwendung eines Kapitalisierungszinsfusses von 3 Prozent (vgl. St. Galler Steuerbuch [StB] 135 Nr. 4, im Internet abrufbar unter: [www.sg.ch/steuern-finanzen](http://www.sg.ch/steuern-finanzen) und dort unter Steuern, Steuerbuch und rechtliche Grundlagen) einen jährlichen Baurechtszins von Fr. 67'500.– und daraus einen Barwert von Fr. 2'196'914.–. Der daraus errechnete Steuerbetrag von Fr. 21'969.15 liegt folglich nur geringfügig unter dem gestützt auf dem Verkehrswert berechneten Steuerbetrag. Diese Berechnungsmethode der Vorinstanz entspricht der gängigen Praxis und ist nicht zu beanstanden. Entsprechend erweisen sich auch die vom Kapitalwert – dieser entspricht dem Barwert bzw. der Summe der von der Vorinstanz berechneten Jahreszinsen (vgl. Stauffer, Schaetzle, Weber, Barwerttafeln, 7. Aufl. 2018, N 2.15) – abhängigen Gebühren für die Begründung eines selbständigen und dauernden Baurechts in der Höhe von Fr. 8'787.70 (2 x Fr. 4'393.85) als rechtmässig. Sie entsprechen der Verordnung über die Gebühren für Amtshandlungen der Grundbuchämter und für die Durchführung von Grundstückschätzungen (sGS 914.5, abgekürzt: GB-GebV). Danach werden für die Begründung eines selbständigen und dauernden Baurechts zwei Promille des Kapitalwerts erhoben (Art. 11 Abs. 1 Nr. 22.01 GB-GebV). Für ein Rechtsgeschäft, das durch die Grundbuchverwalterin oder den Grundbuchverwalter öffentlich beurkundet wird, werden die Gebührenansätze verdoppelt (Art. 5 Abs. 1 GB-GebV). Die Kosten für die Grundbuchvermessung und die diversen Gebühren sind nicht umstritten, weshalb darauf nicht näher einzugehen ist.

d) Die von der Vorinstanz erhobene Handänderungssteuer von Fr. 21'969.15 und die Gebühren in der Gesamthöhe von Fr. 11'293.40 sind somit nicht zu beanstanden. Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Die Entscheidgebühr ist auf Fr. 1'200.– festzusetzen



(Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 1'200.– ist mit den Entscheidgebühren zu verrechnen.

Ein Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten besteht bei diesem Ausgang des Verfahrens nicht (Art. 98<sup>bis</sup> VRP).

### **Entscheid:**

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'200.–; unter Verrechnung mit dem Kostenvorschuss in gleicher Höhe.