

Baurechte

1. Einräumung eines Baurechts an einem unüberbauten Grundstück

1.1. Allgemeines

Der Baurechtsberechtigte erhält durch die Einräumung des Baurechts das Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu errichten (ZGB 779). Eine durch den Baurechtsberechtigten errichtete Baute wird zu dessen Eigentum.

Der Baurechtsbelastete behält trotz der Begründung des Baurechts das Eigentum am baurechtsbelasteten Boden und damit auch die rechtliche Verfügungsgewalt. Eingeschränkt wird bloss die tatsächliche (wirtschaftliche) Verfügungsmacht.

Der vom Baurechtsberechtigten entrichtete Baurechtszins ist - unabhängig davon, ob er in Form periodischer Leistungen oder als Einmalleistung erbracht wird - ein Nutzungsentgelt für die langfristige Überlassung des Bodens zur Nutzung (vgl. BGE 101 Ib 331). Er stellt deshalb zivilrechtlich und wirtschaftlich keinen Kaufpreis dar.

1.2. Steuerliche Behandlung

Das thurgauische Steuerrecht und die direkte Bundessteuer folgen der zivilrechtlichen Betrachtungsweise, die mit den wirtschaftlichen Gegebenheiten übereinstimmen.

1.2.1. Einkommenssteuer

Gemäss § 23 Abs. 1 Ziff. 3 StG und Art. 21 Abs. 1 lit. c DBG stellen Baurechtszinsen nicht einen Kaufpreis sondern Einkommen aus unbeweglichem Vermögen dar (vgl. StP 23 Nr. 1)

1.2.2. Grundstückgewinnsteuer

Nach § 127 Abs. 2 Ziff. 2 StG unterliegen Vergütungen für die zeitlich beschränkte Belastung von Grundstücken mit Dienstbarkeiten nicht der Grundstückgewinnsteuer.

2. Einräumung eines Baurechts an einem überbauten Grundstück

2.1. Allgemeines

Liegt dem Baurechtsvertrag ausnahmsweise ein überbautes Grundstück zugrunde, wird die Akzession zwischen der bereits bestehenden Baute und dem Grundstück durch die Baurechtsbegründung durchbrochen.

Der Baurechtsbelastete bleibt zwar nach wie vor Eigentümer des baurechtsbelasteten Bodens. In Bezug auf die bereits bestehenden Gebäude erfolgt jedoch eine Eigentumsübertragung (vgl. BGE 89 I 268). Das Eigentum am Gebäude geht vom Grundeigentümer auf den Baurechtsberechtigten über, und zwar ungeachtet der Baurechtsart.

Bei der entgeltlichen Einräumung eines Baurechts setzt sich das vom Baurechtsberechtigten geleistete Entgelt (der Baurechtszins) regelmässig aus zwei Komponenten zusammen. Der „Baurechtszins“ beinhaltet einerseits eine Entschädigung für die langfristige Nutzungsüberlassung des Bodens (Grundrente), der im Eigentum des Baurechtsbelasteten verbleibt. Andererseits umfasst er eine Entschädigung für das zivilrechtlich ins Eigentum des Baurechtsberechtigten übergegangene Gebäude.

Der „Baurechtszins“ kann grundsätzlich in Form einer Einmalleistung oder in Form periodischer Leistungen erbracht werden. Im ersten Fall beziffert er sich wirtschaftlich nach dem Barwert der sonst in Form periodischer Leistungen entrichteten Grundrenten und nach dem Kaufpreis des Gebäudes, das ähnlich wie bei einem Barkauf auf den Baurechtsberechtigten übergeht. Im zweiten Fall enthalten die periodischen Leistungen neben der Grundrente auch eine Kaufpreistilgungsrate für das durch den Baurechtsberechtigten erworbene Gebäude. Die Kaufpreistilgungsrate setzt sich wie bei einem Abzahlungskauf aus einer Amortisationskomponente und einer Zinskomponente zusammen.

2.2. Steuerliche Behandlung

Die Einräumung eines Baurechts an einem überbauten Grundstück wird steuerrechtlich in eine Dienstbarkeitsbegründung am Boden und in eine Eigentumsübertragung am Gebäude aufgeteilt.

2.2.1. Einkommenssteuer

Die Dienstbarkeitsbegründung beim Boden und die damit bewirkte Nutzungsüberlassung werden gleich behandelt wie das Baurecht an einem unüberbauten Grundstück. Das im Baurechtszins enthaltene Nutzungsentgelt stellt weder nach dem Recht des Kantons Thurgau noch nach der direkten Bundessteuer einen Kaufpreis dar. Es verkörpert vielmehr **Einkommen aus unbeweglichem Vermögen**, das mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst wird.

Wird der Kaufpreis des Gebäudes durch periodische Leistungen getilgt, kann der „Baurechtszins“ vom **Baurechtsbelasteten** sowohl bei der Staatssteuer als auch bei der direkten Bundessteuer **teilweise einkommens- bzw. gewinnsteuerfrei** vereinnahmt werden. Der steuerfreie Betrag hängt von dem im „Baurechtszins“ anteilig enthaltenen Kaufpreis des Gebäudes ab.

Die steuerfreie jährliche Amortisationskomponente entspricht dem durch die Baurechtsdauer dividierten Kaufpreis des Gebäudes. Der Baurechtsberechtigte kann bei geschäftlich genutzten Liegenschaften in einem solchen Fall nicht den ganzen „Baurechtszins“ von seinem Einkommen bzw. Gewinn absetzen. Bei der im „Baurechtszins“ enthaltenen Amortisationskomponente handelt es sich um **nicht abzugsfähige Anschaffungskosten** des Gebäudes. Bei privat genutzten Liegenschaften ist kein Abzug möglich.

Enthält der Baurechtsvertrag eine **Indexklausel**, wird der den ursprünglichen „Baurechtszins“ übersteigende Betrag voll als Grundrente behandelt und beim **Baurechtsbelasteten der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer** unterworfen. Der **Baurechtsberechtigte** kann diesen Betrag jedoch nur in **Abzug** bringen, sofern es sich um eine **geschäftlich genutzte** Liegenschaft handelt.

2.2.2. Grundstückgewinnsteuer/Kapitalgewinn

Der Eigentumsübergang am Gebäude stellt eine nach **§ 127 Abs. 1 StG** beachtliche Veräußerung eines Grundstücks dar. Da die Veräußerung eines Grundstücks durch eine natürliche Person die **Grundstückgewinnsteuerpflicht** auslösen kann, ist auch die Eigentumsübertragung an einem Bestandteil des Grundstücks gleich zu behandeln.

Es spielt keine Rolle, ob der Kaufpreis für das Gebäude in Form einer Einmalleistung oder durch periodische Leistungen erbracht wird. Nach dem Recht der **direkten Bundessteuer** führt der durch die Baurechtsbegründung bewirkte Eigentumsübergang bei einem Gebäude nur dann zu einem steuerbaren Kapitalgewinn im Sinne vom Art. 18 Abs. 2 DBG, wenn das Grundstück zum Geschäftsvermögen gehört.

Vom steuerlich massgebenden Erlös können die Gestehungskosten des Gebäudes bzw. der steuerlich massgebende Buchwert des Gebäudes in Abzug gebracht werden.

Für die Bemessung des steuerbaren Grundstück- bzw. Kapitalgewinns ist zu unterscheiden:

Im Baurechtsvertrag aufgeführter Kaufpreis für das Gebäude

Der Kaufpreis für das Gebäude wird im Baurechtsvertrag gesondert aufgeführt (entweder als Einmalleistung oder als Bestandteil der periodischen Leistungen).

Der steuerlich massgebende Erlös ist der Einmalleistung für das Gebäude gleichzusetzen, oder es ist auf den Barwert der im periodischen „Baurechtszins“ enthaltenen, ausdrücklich als solche bezeichneten Kaufpreistilgungsraten abzustellen.

Voraussetzung ist allerdings, dass das von den Vertragsparteien festgesetzte Entgelt in etwa mit dem Verkehrswert des Gebäudes übereinstimmt und nicht aus Steuerersparnisgründen willkürlich gewählt wurde.

Im Baurechtsvertrag nicht aufgeführter Kaufpreis für das Gebäude

Der Verkaufspreis wird von den Vertragsparteien ohne Ausscheidung direkt in den periodischen „Baurechtszins“ eingerechnet.

Der steuerlich massgebende Erlös des Gebäudes wird dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Baurechtsbegründung gleichgesetzt.