

Belastung von Grundstücken mit Dienstbarkeiten oder Eigentumsbeschränkungen gegen Entgelt

1. Allgemeines

Als steuerbegründende Veräusserung im Sinne von § 127 Absatz 1 StG gilt gemäss § 127 Absatz 2 Ziffer 1 StG auch die Belastung von Grundstücken mit Dienstbarkeiten oder Eigentumsbeschränkungen gegen Entgelt, wenn diese die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen.

Diese Handhabung rechtfertigt sich dadurch, dass das Eigentumsrecht durch die Begründung von Dienstbarkeiten oder Eigentumsbeschränkungen sehr stark eingeschränkt wird, was sich im Ergebnis wie eine Veräusserung auswirkt.

2. Belastung mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten

2.1. Grund- und Personaldienstbarkeiten

Bei den Dienstbarkeiten handelt es sich um beschränkte dingliche Rechte gemäss Artikel 730ff. ZGB. Sie werden in **Grunddienstbarkeiten** und **Personaldienstbarkeiten** unterteilt (die „anderen Dienstbarkeiten“ gemäss Art. 781 ZGB dürften in der Praxis eine sehr untergeordnete Rolle spielen). Grunddienstbarkeiten werden zu Gunsten und zu Lasten eines Grundstücks eingeräumt (z.B. Wegrecht); Personaldienstbarkeiten lauten regelmässig auf Personen (z.B. Nutzniessung).

Sogenannte reguläre Personaldienstbarkeiten (Nutzniessung und Wohnrecht) lösen bei der Begründung keine Grundstückgewinnsteuerfolgen aus, da aufgrund der Bindung an eine Person das Kriterium der Dauerhaftigkeit fehlt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 2013, N 123 zu § 216).

Die Begründung von Grunddienstbarkeiten und irregulären und übertragbaren Personaldienstbarkeiten (z.B. Bau- oder Quellenrecht) unterliegen grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer, sofern die Einräumung die unter Ziffer 2.2 aufgeführten Voraussetzungen erfüllt. Für die Begründung einer Grunddienstbarkeit ist eine öffentliche Beurkundung des entsprechenden Rechtsgeschäfts erforderlich (Art. 732 Abs. 1 ZGB). Zudem ist eine Grundbucheintragung notwendig (Art. 731 Abs. 1 ZGB).

2.2. Voraussetzungen für die Steuerpflicht

2.2.1. Grundsatz

Damit die Belastung eines Grundstücks mit Dienstbarkeiten oder Eigentumsbeschränkungen eine Grundstückgewinnsteuerpflicht auslöst, müssen folgende Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sein:

- die Belastung muss **dauernder Natur** sein;
- die Belastung **beeinträchtigt** die Bewirtschaftungs- bzw. Veräusserungsmöglichkeit **in erheblichem Mass**;
- die Belastung erfolgt gegen **Entgelt**.

2.2.2. Dauerhaftigkeit

Die Begründung von Dienstbarkeiten unterliegt nur dann der Grundstückgewinnsteuer, wenn sie auf **unbeschränkte Zeit** errichtet werden. Aus der regierungsrätlichen Botschaft vom 5. März 1991 zur Totalrevision des Steuergesetzes ist ersichtlich, dass eine zeitliche Beschränkung der Dienstbarkeit (z.B. bei einem Baurecht gemäss Art. 779 Abs. 1 ZGB) einer Grundstückgewinnsteuerpflicht entgegensteht (Botschaft, S. 60). Damit steht fest, dass das Kriterium der Dauerhaftigkeit vorliegt, wenn die Dauer der Dienstbarkeit auf sehr lange und im Voraus unbestimmte Zeit ausgelegt ist.

Wird eine Dienstbarkeit oder Eigentumsbeschränkung auf beschränkte Zeit eingeräumt, unterliegt das entsprechende Entgelt gemäss § 127 Absatz 2 Ziffer 2 letzter Satz StG der Einkommens- oder Gewinnsteuer.

2.2.3. Wesentlichkeit

Nur ein wesentlicher Eingriff in das Eigentumsrecht des belasteten Grundstücks vermag eine Grundstückgewinnsteuerpflicht zu begründen. Wesentlichkeit ist zu bejahen, wenn durch die Begründung von Dienstbarkeiten zu Lasten des betroffenen Grundstücks von einer Substanzeinbusse auszugehen ist (z.B. absolutes Bauverbot. Die Höhe der Entschädigung stellt diesbezüglich ein Indiz dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, N 125-127 zu § 216).

2.2.4. Entgeltlichkeit

Die steuerpflichtige Einräumung einer Dienstbarkeit hat entgeltlich zu erfolgen, wobei es nicht darauf ankommt, ob das Entgelt periodisch oder einmalig entrichtet wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, N 130 zu § 216).

3. Baurecht

Das selbständige und dauernde Baurecht gilt nach der Begründung als eigenes Grundstück (Art. 779 Abs. 3 ZGB). Die Begründung löst aufgrund der zeitlichen Beschränkung gemäss Artikel 779 Absatz 2 ZGB keine Grundstückgewinnsteuerfolgen aus (siehe Ziff. 2.2.1, StP 23 Nr. 5 Ziff. 1.2.2).

Wird das Baurecht hingegen veräussert, stellt dies eine steuerbegründende Veräusserung dar. Die Baurechtszinsen stellen beim Grundeigentümer Einkommen aus unbeweglichem Vermögen dar (§ 23 Abs. 1 Ziff. 3 StG; siehe StP 23 Nr. 5 Ziff. 1.2).

Betreffend die Einräumung eines Baurechts an einem überbauten Grundstück wird auf die Ausführungen in StP 23 Nr. 5 Ziffer 2 verwiesen.

4. Belastung mit öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen

Öffentlich-rechtliche Eigentumsbeschränkungen, deren Erlass gemäss Artikel 702 ZGB dem Bund, den Kantonen und den Gemeinden obliegt, führen zu Grundstückgewinnsteuerfolgen, wenn die Voraussetzungen gemäss Ziffer 2.2 erfüllt sind.

5. Ablösung von Dienstbarkeiten und Eigentumsbeschränkungen

Die Ablösung von Grunddienstbarkeiten führt zu keinen Grundstücksgewinnsteuerfolgen. Diese sind aber bei einer späteren Veräusserung des betroffenen Grundstücks bei den Anlagekosten zu berücksichtigen (StP 131 Nr. 1 Ziff. 2).

6. Handänderungssteuer

Nach § 137 StG unterliegen der Handänderungssteuer Eigentumsübertragungen von Grundstücken. Darunter fallen zivilrechtliche Handänderungen.

Gemäss § 137 Absatz 2 StG sind auch wirtschaftliche Handänderungen im Sinn von § 127 Absatz 2 Ziffer 1 StG erfasst. Entgegen dem Wortlaut von § 137 Absatz 2 StG unterliegen auch die veräusserungsähnlichen Transaktionen von § 127 Absatz 2 Ziffer 2 StG der Handänderungssteuerpflicht.

In der bis 31. Dezember 2013 gültigen Fassung von § 137 StG wurde generell auf § 127 StG verwiesen, weshalb auch die dauerhafte und wesentliche Belastung von Grundstücken mit Dienstbarkeiten oder Eigentumsbeschränkungen von der Handänderungssteuerpflicht erfasst war. Gemäss Botschaft des Regierungsrates vom 10. Januar 2013 zur Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 14. September 1992, S. 12, wurde bei der Neufassung von § 137 StG lediglich eine redaktionelle Überarbeitung vorgenommen. Eine materielle Änderung war diesbezüglich nicht beabsichtigt und vorgesehen. Der unterlassene Hinweis auf § 127 Absatz 2 Ziffer 2 StG ist daher als redaktionelles Versehen zu qualifizieren. Demnach ist auch unter der ab 1. Januar 2014 gültigen Fassung von § 137 Absatz 2 StG eine Handänderungssteuerpflicht zu bejahen, sofern die Einräumung von Dienstbarkeiten oder die Belastung mit öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen zu Grundstücksgewinnsteuerfolgen führen.