



Entscheid

18. September 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A AG,

vertreten durch SwissInterTax AG,
Herzogstrasse 14, Postfach, 8044 Zürich,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde B,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom ... März 2010 übertrug die A AG (nachfolgend Abtreterin) der C AG gleichentags die Personaldienstbarkeit "ausschliessliches Benützungsrecht am Bootsplatz Nr. ..., vererblich und übertragbar mit Unterhaltsregelung" zulasten des Grundstücks Kat.Nr. ..., ...strasse 227, B, gegen ein Entgelt von Fr. 1'500'000.-.

Aus Anlass dieser Dienstbarkeitsübertragung auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde B der Abtreterin eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 581'100.-.

B. Eine von der Abtreterin hiergegen erhobene Einsprache, womit diese eine steuerbare Handänderung bestritten hatte, wies die Kommission für Grundsteuern am 12. September 2012 ab.

C. Mit Rekurs vom 20. September 2012 liess die Abtreterin dem Steuerrekursgericht beantragen, die Grundstückgewinnsteuer aufzuheben; eventuell sei die Sache zur Neuurteilung an die Rekursgegnerin zurückzuweisen. Ausserdem verlangte sie eine Parteientschädigung.

In ihrer Rekursantwort vom 6. November 2012 beantragte die Kommission für Grundsteuern Abweisung des Rechtsmittels.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen ist, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückzukommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen nach Art. 12 Abs. 1 des Steu-
erharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG) Gewinne, die sich bei
Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirt-
schaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die An-
lagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Die
Steuerpflicht wird nach Abs. 2 von Art. 12 StHG durch jede Veräusserung eines
Grundstücks begründet. Den Veräusserungen sind gleichgestellt: die Belastung eines
Grundstücks mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlichrechtlichen Eigen-
tumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Ver-
äusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür
ein Entgelt entrichtet wird (lit. c).

b) Laut § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) wird von den
Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen
ergeben, eine Grundstückgewinnsteuer erhoben. Einer Handänderung gleichgestellt
sind nach Abs. 2 der nämlichen Bestimmung Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die
Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Handänderung wirken
(lit. a); ferner die Belastung eines Grundstücks mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit,
wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des
Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigt und dafür ein Entgelt entrichtet
wird (lit. b). Als zivilrechtliche Handänderung i.S.v. § 216 Abs. 1 StG gilt der Übergang
von zivilrechtlichem (sachenrechtlichem) Eigentum an einem Grundstück oder Grund-
stückanteil vom bisherigen Rechtsträger auf einen anderen (Richner/Frei/Kauf-
mann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 216 N 12). Eine
wirtschaftliche Handänderung i.S.v. § 216 Abs. 2 lit. a StG liegt dann vor, wenn we-
sentliche Teile der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück vom bishe-
rigen Verfügungsberechtigten (wirtschaftlichen Eigentümer) auf einen Dritten überge-
hen, ohne dass dabei die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse eine Änderung
erfahren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 60). Das kantonale Steueramt hat
am 29. April 2013 ein Merkblatt über die steuerliche Behandlung von Nutzniessungen,
Wohnrechten, Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkten persönlichen Rechten
(nachfolgend Merkblatt) erlassen und darin die Praxis der Besteuerung bei verschiede-
nen Steuerarten, so auch bei der Grundstückgewinnsteuer, dargestellt.

2. a) Die am ... März 2010 abgetretene Dienstbarkeit hat folgenden Wortlaut:

"Der jeweilige Eigentümer des belasteten Grundstückes räumt dem Berechtigten das ausschliessliche Benützungsrecht am Bootsplatz Nr. ... mit den entsprechenden Zugangsrechten über die gemeinschaftlichen Teile der belasteten Liegenschaft ein. Die Lage und der Umfang des Bootsplatzes ist im Vertragsplan bei den Akten des Grundbuchamtes eingezeichnet.

Der Berechtigte trägt zu gleichen Teilen die Kosten der bootsspezifischen Einrichtungen der Bootsplätze.

Dieses Recht des Berechtigten ist an beliebige Dritte übertragbar und vererblich ohne jegliche Mitwirkung des jeweiligen Eigentümers des belasteten Grundstückes."

b) Bei der genannten Dienstbarkeit handelt es sich um eine (irreguläre) Personaldienstbarkeit i.S.v. Art. 781 ZGB. Nach dieser Bestimmung können Dienstbarkeiten anderen Inhalts – neben den spezifizierten persönlichen Dienstbarkeiten Nutznießung, Wohnrecht, Baurecht und Quellenrecht – zugunsten einer beliebigen Person oder Gemeinschaft an Grundstücken bestellt werden, so oft diese in bestimmter Hinsicht jemandem zum Gebrauch dienen können, wie für die Abhaltung von Schiessübungen oder für Weg und Steg (Abs. 1). Sie sind nach Abs. 2 der gleichen Norm grundsätzlich unübertragbar; indessen ist die Unübertragbarkeit und Unvererblichkeit dispositiver Natur (Etienne Petitpierre, in: Basler Kommentar, 2011, Art. 781 N 3 ZGB). Die Servitut kann nicht nur einer natürlichen, sondern auch einer juristischen Person eingeräumt werden (Petitpierre, Art. 781 N 14 ZGB). Während eine Grunddienstbarkeit dem herrschenden Grundstück einen Vorteil bieten soll, muss die "andere Dienstbarkeit" dem Berechtigten dienen (Petitpierre, Art. 781 N 16 ZGB). Der Inhalt der Servitut nach Art. 781 ZGB entspricht jenem der Grunddienstbarkeit nach Art. 737 ff. ZGB (Petitpierre, Art. 781 N 7 ZGB).

3. a) Im Einspracheentscheid stellt sich die Kommission für Grundsteuern auf den Standpunkt, dass das Benützungsrecht am Bootsplatz Nr. ... als vererblich, übertragbar und auf unbestimmte Zeit begründet worden sei. Somit handle es sich um ein Grundstück im Sinn von Art. 655 ZGB, dessen Übertragung eine Grundstückgewinnsteuer auslöse. Für die Bootsplätze hätte ein eigenes Grundbuchblatt mit einem Wertquotenanteil am ganzen Stockwerkeigentum eröffnet werden können, worauf die Parteien indessen verzichtet hätten. Die enge Beziehung zu den Wohnungen der Überbauung D ergebe sich auch aus Ziffer 7 der weiteren Vertragsbestimmungen, wo-

nach sich die Erwerberin durch Abrede einer Konventionalstrafe verpflichtet habe, den Bootsplatz nicht an Dritte zu vermieten oder zu veräussern, sondern nur an einen der jeweiligen Wohnungseigentümer. Die Übertragung des Nutzungsrechts sei daher als wirtschaftliche Handänderung zu würdigen.

An dieser Würdigung hält die Kommission in der Rekursantwort fest. Die Dienstbarkeit sei auf lange Zeit und selbstständig ausgestaltet. Eine wirtschaftliche Handänderung liege auch dann vor, wenn für die Servitut (noch) kein eigenes Grundbuchblatt eröffnet worden sei. Jedenfalls wären hierfür alle Voraussetzungen erfüllt. Wenn die Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit eine Grundstücksgewinnsteuer auslöse, gelte dies auch für die spätere entgeltliche Übertragung. Die steuerliche Beurteilung der Übertragung einer Dienstbarkeit könne nicht vom Willen des Begünstigten abhängen, ein eigenes Grundbuchblatt anzulegen oder nicht. Vielmehr sei der wirtschaftliche Gehalt des Rechtsgeschäfts massgebend. Für den "Grundstückcharakter" spreche auch der hohe Erlös. Der Vergleich mit einem im Grundbuch vorgemerkten Mietvertrag sei nicht schlüssig, weil mit einem solchen kein dingliches Recht übertragen werde. Solange eine selbstständige und dauernde private Dienstbarkeit im Grundbuch eingetragen, aber nicht als eigenes Grundstück aufgenommen worden sei, fehle es zwar an einer zivilrechtlichen Handänderung; indessen liege eine steuerpflichtige wirtschaftliche Handänderung vor.

b) Die Rekurrentin macht zur Rekursbegründung geltend, dass das streitbetroffene Benützungrecht nicht in das Grundbuch aufgenommen worden sei. Solange eine Dienstbarkeit nicht mit einem eigenen Grundbuchblatt bestehe, handle es sich bei ihr nicht um ein Grundstück im Sinn von § 207 Abs. 1 StG bzw. Art. 655 Abs. 2 ZGB. Die selbstständigen und dauernden Rechte seien zunächst nichts anderes als beschränkte dingliche Rechte, die einer Person eine bestimmte Nutzung des belasteten Grundstücks erlaubten. Sie könnten aber auf schriftliches Begehren des Berechtigten als Grundstücke in das Grundbuch aufgenommen werden. Dies setze voraus, dass die entsprechende Personaldienstbarkeit in das Grundbuch auf dem Blatt des belasteten Grundstücks eingetragen, die Dienstbarkeit als selbstständig und dauernd ausgestaltet sei und das schriftliche Begehren der zurzeit aus der Dienstbarkeit berechtigten Person gestellt werde, wonach diese Dienstbarkeit als Grundstück in das Grundbuch aufzunehmen sei. Alsdann werde das Grundstück durch Eröffnung eines Blattes im Hauptbuch und durch eine Grundstückbeschreibung aufgenommen. Der Unterschied zwischen bloss eingetragenen und in das Grundbuch aufgenommenen Rechten zeige sich

auch in der ungleichen Behandlung im Rechtsverkehr, was etwa bei der Baurechtsdienstbarkeit ersichtlich sei. Vorliegend sei das fragliche Benützungsrecht nicht als Grundbuchblatt in das Grundbuch aufgenommen worden, sondern nur als Dienstbarkeit lit. k auf dem Grundbuchblatt ... (Liegenschaft Kat.Nr. ..., ...strasse 227, Plan Nr. ..., ... m²) eingetragen. Die Dienstbarkeit habe somit nie Grundstückscharakter erreicht. Weil eine wirtschaftliche Handänderung nur an einem Grundstück stattfinden könne, fehle es hier schon deswegen an einer solchen.

4. a) Kraft des in Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerten Grundsatzes der Gesetzmässigkeit bildet das Recht Grundlage und Schranke staatlichen Handelns. Art. 127 BV nennt zentrale Grundsätze der Besteuerung. Die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, ist in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln (Abs. 1). Soweit es die Art der Steuer zulässt, sind dabei insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten (Abs. 2). Auch wenn Art. 127 Abs. 1 BV im Zusammenhang mit den Bestimmungen über die Finanzordnung des Bundes steht, gilt diese Norm auch für kantonale und kommunale Steuern (Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., 2012, § 4 N 87; Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. A., 2012, N 870). Das Gesetz im formellen Sinn hat zumindest die wesentlichen Angaben über Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuerbemessungsgrundlage und Steuermass zu enthalten. Die wesentlichen Elemente einer Steuer müssen durch die Legislative festgelegt werden; eine Ausdehnung des Steueranspruchs auf dem Verordnungsweg verletzt das Gesetzmässigkeitsprinzip (Reich, § 4 N 88).

b) Der streitbetroffene "Vertrag auf Übertragung eines Benützungsrechts" vom ... März 2010 hat kein Grundstück zum Gegenstand. Aus dem Wortlaut des Vertrags geht nicht klar hervor, ob mit dem Benützungsrecht die Personaldienstbarkeit selbst, mithin das Stammrecht, oder lediglich das Recht auf Ausübung der Dienstbarkeit, mithin die Früchte aus dem Stammrecht, gemeint ist. Bei einer irregulären Personaldienstbarkeit, zu denen die Benützung eines Bootsplatzes zählt, können die Vertragsparteien gemäss Art. 781 Abs. 2 ZGB die Übertragbarkeit der Servitut vereinbaren; demgegenüber fiele bei der Nutzniessung – die nach Art. 745 ZGB auch auf einen bestimmten Teil eines Grundstücks beschränkt werden kann – nur die Übertragung der

Ausübung, nicht aber der Dienstbarkeit selbst in Betracht (Art. 758 Abs. 1 ZGB; BGE 133 III 311, E. 3.2; Roland M. Müller, in: Basler Kommentar, 2011, Art. 758 N 1 ZGB).

c) Laut Art. 943 Abs. 2 ZGB können u.a. selbstständige und dauernde Rechte nach Massgabe der Verordnung betreffend das Grundbuch vom 22. Februar 1910 (aGBV; in Kraft bis 31. Dezember 2011) in das Grundbuch aufgenommen werden. Gemäss Art. 7 Abs. 1 aGBV erfolgt die Aufnahme auf schriftliches Begehren des Berechtigten, und zwar nach Art. 9 Abs. 1 aGBV durch Anlegung eines Blattes im Hauptbuch und durch Herstellung einer Beschreibung des Rechts. Eine solche Aufnahme ist hier unterblieben.

d) Unter diesen Umständen ist der Rekurrentin beizupflichten, dass keine zivilrechtliche Handänderung im Sinn von § 216 Abs. 1 StG an einem Grundstück oder an einem Grundstückteil vorgenommen worden ist (vgl. Merkblatt, S. 14 Fn. 7; Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 132 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Eine analoge Anwendung von § 216 Abs. 1 StG auf das einer Handänderung ähnliche Rechtsgeschäft fällt nach dem erwähnten Grundsatz der Gesetzmässigkeit ausser Betracht. Immerhin gibt es neben diesem ausschlaggebenden formellen Grund auch materielle Argumente dafür, dass die Verwaltungspraxis und die Lehre nur dann eine steuerbare Handänderung annehmen, wenn die Berechtigung als eigenes Grundstück in das Grundbuch aufgenommen worden ist: Zum einen wird die Berechtigung erst mit der Aufnahme ins Grundbuch "verdinglicht" und aufgrund der beschränkten Öffentlichkeit des Grundbuchs (Art. 970 ZGB) gegenüber Dritten kundgetan; zum anderen schafft diese Unterscheidung Rechtssicherheit mit Bezug auf die Steuerfolgen. Denn eine Grundstückgewinnsteuer müsste nach dem Gesagten jedenfalls dann entfallen, wenn nicht die Dienstbarkeit, sondern – bei einer Nutzniessung – nur deren Ausübung übertragen würde; daran vermöchte selbst eine allfällige Eintragung im Grundbuch nichts zu ändern.

e) Fehlt es nach dem Gesagten an einem Grundstück oder Grundstücksanteil, von dem Rechte übertragen worden wären, so fällt nach § 216 Abs. 2 lit. a StG eine wirtschaftliche Handänderung ebenfalls ausser Betracht (so auch StRK III, 1. Februar 2000, ZStP 2000, 297). Wie in E. 1b zuvor ausgeführt, bezieht sich auch die wirtschaftliche Handänderung stets auf ein Grundstück und nicht auf eine anderweitige Berechtigung. Sodann entfällt auch § 216 Abs. 2 lit. b StG als Besteuerungsgrundlage,

da nur die Belastung eines Grundstücks mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten, nicht jedoch deren Weiterveräusserung der Grundstücksgewinnsteuer unterliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 115 und 132).

5. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rekurses und zur Aufhebung des Einspracheentscheids der Kommission für Grundsteuern vom 12. September 2012. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Ferner ist der Rekurrentin für das Rekursverfahren eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Unter Berücksichtigung der nicht einfachen Rechtsfragen sowie eines Streitwerts von insgesamt rund Fr. 581'100.- rechtfertigt sich eine Vergütung von Fr. 5'000.- (einschliesslich Mehrwertsteuer).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Kommission für Grundsteuern der Gemeinde B vom 12. September 2012 wird aufgehoben. Es wird festgestellt, dass die mit Vertrag vom ... März 2010 vorgenommene Übertragung der Personaldienstbarkeit nicht der Grundstücksgewinnsteuer unterliegt.

[...]