

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2012.56 vom 18. September 2013

ZH Steuerrekursgericht, 2013-09-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_GR.2012.56](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2012.56)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2012.56 du 18 septembre 2013

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2012.56 del 18 settembre 2013

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer. - Die entgeltliche Übertragung eines ausschliesslichen, auf unbeschränkte Zeit und zugunsten des jeweiligen Eigentümers errichteten, übertragbaren und vererblichen Nutzungsrechts an einem Bootsplatz (sog. irreguläre Personaldienstbarkeit), welches nicht als eigenes Grundstück im Grundbuch verselbständigt wurde, stellt weder eine steuerbare zivilrechtliche noch eine wirtschaftliche Handänderung dar.

## Erwägungen

### E. 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).

### E. 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 Grundstückge- winnsteuer 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- 2 GR.2012.56

- 5 - 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 Grund- buchblatt eröffnet worden sei. Jedenfalls wären hierfür alle Voraussetzungen erfüllt. Wenn die Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit eine Grundstückge- winnsteuer auslöse, gelte dies auch für die spätere entgeltliche Übertragung. Die steu- erliche 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 "Grundstück- charakter" spreche auch der hohe Erlös. Der Vergleich mit einem im Grundbuch vor- gemerkten Mietvertrag sei nicht schlüssig, weil mit einem solchen kein dingliches Recht übertragen werde. Solange eine selbstständige und dauernde private Dienstbar- keit im Grundbuch eingetragen, aber nicht als eigenes Grundstück aufgenommen wor- den sei, fehle es zwar an einer zivilrechtlichen Handänderung; indessen liege eine steuerpflichtige wirtschaftliche Handänderung vor. b) Die Rekurrentin macht zur Rekursbegründung geltend, dass das streitbe- troffene 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 be- schränkte 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 aufzu- nehmen sei. Alsdann werde das Grundstück durch Eröffnung eines Blattes im Haupt- buch und durch eine Grundstückbeschreibung aufgenommen. Der Unterschied zwi- schen bloss eingetragenen und in das Grundbuch aufgenommenen Rechten zeige sich 2 GR.2012.56

- 6 - auch in der ungleichen Behandlung im Rechtsverkehr, was etwa bei der Baurechts- dienstbarkeit ersichtlich sei. Vorliegend sei das fragliche Benützungrecht nicht als Grundbuchblatt in das Grundbuch aufgenommen worden, sondern nur als Dienstbar- keit lit. k auf dem Grundbuchblatt ... (Liegenschaft Kat.Nr. ..., ...strasse 227, Plan Nr. ..., ... m<sup>2</sup>) 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.

#### **E. 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 streitbetreffende "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 2 GR.2012.56

- 7 - 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; Richner/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. Febru- ar 2000, ZStP 2000, 297). Wie in E. 1b zuvor ausgeführt, bezieht sich auch die wirt- schaftliche Handänderung stets auf ein Grundstück und nicht auf eine anderweitige Berechtigung. Sodann entfällt auch § 216 Abs. 2 lit. b StG als Besteuerungsgrundlage, 2 GR.2012.56

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

## **E. 5**

Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rekurses und zur Aufhe- bung des Einspracheentscheids der Kommission für Grundsteuern vom 12. Septem- ber 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 Verwal- tungsrechtspflegegesetzes 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 Mehr- wertsteuer).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.