

Datum der letzten Änderung: 25.08.2022

Dieser Abschnitt enthält Änderungen gegenüber der letzten Druckversion

http://steuerbuch.lu.ch/index/band_3_weisungen_ggstg_grundstueckgewinnsteuer_belastung.html

Belastung mit Dienstbarkeiten / Verzicht auf Dienstbarkeiten

Diese Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass die Besteuerung der Grundstückgewinne infolge Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten (z.B. Baurecht, Kiesausbeutungsrecht) oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen unterbleibt, soweit das Entgelt der Einkommenssteuer unterliegt. Dieser Vorbehalt hat zunächst praktische Bedeutung für die gemäss § 70 StG von der Einkommenssteuerpflicht befreiten Institutionen, soweit sie nicht zugleich nach § 5 GGStG von der Grundstückgewinnsteuer befreit sind. Beispielsweise ist die Entschädigung, welche eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge für die Einräumung eines Kiesausbeutungsrechtes erhält, der Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfen. Von dieser Besonderheit abgesehen unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aus Baurechtsverträgen, Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens der Einkommenssteuer (§ 28 Abs. 1c und 1d StG). 21

Als steuerbegründende Veräusserung gilt nach dem Wortlaut des Gesetzes nur die Belastung eines Grundstücks mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkung. Gemäss BGE 139 II 363 Erw. 3.3 qualifiziert über den zu eng gefassten Wortlaut des Gesetzes hinaus auch der Verzicht auf eine zugunsten des Grundstücks bestehende dauernde und wesentliche Dienstbarkeit oder Grundlast als steuerbegründende Handänderung. Handelt es sich bei der zu löschenden Dienstbarkeit jedoch nicht um eine dauernde und wesentliche Dienstbarkeit im Sinn von § 3 Abs. 1 Ziff. 5 GGStG, wird das Entgelt als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen mit der Einkommenssteuer veranlagt (§ 28 Abs. 1 StG, Art. 21 Abs. 1 DBG). § 12 Abs. 1 GGStG ist aufgrund von BGE 2C_730/2021 vom 19.05.2022 nicht mehr anwendbar. 22

Damit eine Steuerpflicht begründet wird, müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein: 23

1. Die Belastung muss dauernd, d.h. für mindestens 30 Jahre begründet sein. Dabei kann auch auf ein (bloss) obligationenrechtliches Rechtsverhältnis abgestellt werden (LGVE 1994 II Nr. 23). Nicht übertragbare Personaldienstbarkeiten wie beispielsweise Nutzniessung oder Wohnrecht sind zugunsten einer bestimmten Person errichtet und somit nicht dauernd. Ihre Begründung ist deshalb nicht steuerpflichtig (vgl. Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz 3. Auflage, § 216 N 123 f.). Es kommt nicht darauf an, ob es sich um ein selbständiges oder unselbständiges Recht handelt (LGVE 1994 II Nr. 23). Ist eine Personaldienstbarkeit übertragbar bzw. vererblich, ist sie dauernd im Sinn von § 3 Ziff. 5, sofern deren Dauer im Vertrag nicht auf unter 30 Jahren beschränkt bleibt. Wird eine Dienstbarkeit als selbständiges und dauerndes Recht bestellt und ins Grundbuch aufgenommen, so gilt es nachher als

selbständiges Grundstück (vgl. § 2 Abs. 1 Ziff. 2). Deren Übertragung stellt eine zivilrechtliche Veräusserung im Sinn von § 3 Ziff. 1 dar (StE 1994 B 42.21 Nr. 6 betreffend Übertragung eines Eigentümerbaurechts.)

2. Die Bewirtschaftung oder der Veräusserungswert des Grundstücks oder eines Grundstücksteils (VGE vom 29.7.1997 i.S. G. und P.) müssen wesentlich beeinträchtigt werden. Betrifft die Beeinträchtigung nur einen Teil des Grundstücks, ist deren Wesentlichkeit bezogen auf den betroffenen Grundstücksteil zu beurteilen. Eine wesentliche Beeinträchtigung ist namentlich anzunehmen bei der Einräumung von Bau- oder Deponierechten oder bei der Errichtung eines Bauverbots; unter Umständen auch bei einschneidenden Bauhöhebeschränkungen oder Näherbaurechten, welche die Überbaumöglichkeit des belasteten Grundstücks wesentlich beeinträchtigen (BGE 2C_730/2021 vom 19.05.2022 Erw. 3.6.4). Dagegen kann beispielsweise in der Einräumung eines Fusswegrechts zu Gunsten des Nachbargrundstücks noch keine wesentliche Beeinträchtigung der Bewirtschaftungs- oder Veräusserungsmöglichkeiten erblickt werden. Ebenfalls keine wesentliche Beeinträchtigung ist in der Regel in der Einräumung eines Bau- oder Einbaurechts für die Errichtung einer Transformatoren-Station an die CKW zu erblicken.

Die Höhe des Dienstbarkeitsentgelts in Relation zum Wert der belasteten Grundstücksfläche dient als Kriterium für die Beurteilung der Wesentlichkeit der Beeinträchtigung (BGE 2C_730/2021 vom 19.05.2022 Erw. 3.6.2 ff.).

3. Die Belastung muss gegen Entgelt erfolgen. Dabei ist nicht von Bedeutung, ob die Entschädigung in einer einmaligen Zahlung oder in Raten ausgerichtet wird. Sind die Voraussetzungen für die Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Ziff. 5 GGStG nicht erfüllt, kann die entgeltliche Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit oder Grundlast bzw. der entgeltliche Verzicht auf eine zugunsten des Grundstücks bestehende Dienstbarkeit oder Grundlast nicht als Veräusserung besteuert werden. Die Besteuerung des erhaltenen Entgelts für eine auf unbeschränkte oder beschränkte Zeit eingeräumte Belastung (bzw. für dessen Löschung) wird dann als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gemäss § 28 Abs. 1 StG, Art. 21 Abs. 1 DBG mit der Einkommenssteuer veranlagt. § 12 Abs. 1 GGStG ist gestützt auf BGE 2C_730/2021 vom 19.05.2022 nicht mehr anwendbar.

Die öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen kommen vor allem in den Fällen zum Tragen, in denen eine Enteignung kein adäquates - weil zu weitgehendes - Mittel zur Erreichung eines im öffentlichen Interesse liegenden Zweckes darstellen würde. In diesem Zusammenhang wird auch von materieller Enteignung gesprochen (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 161 N 85). Für die Berechnung des Veräusserungswertes vgl. auch § 18 N 13. Bei der Um- bzw. Auszonung eines Grundstücks von der Bauzone in die Landwirtschaftszone gegen Entschädigung handelt es sich um einen Anwendungsfall einer öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung. Die Um-/Auszonung kann zwangsweise (mittels Erlass, Verfügung) oder durch einen öffentlich-rechtlichen Vertrag (kompensatorische „freiwillige“ Auszonung gemäss § 105d Abs. 2 Planungs- und Baugesetz; SRL Nr. 735) erfolgen. Der Veräusserungswert des Grundstücks wird durch die Um-/Auszonung, die einem Bauverbot gleichkommt, dauernd und wesentlich beeinträchtigt. Mit der Zusprechung der Entschädigung wird der Baulandwert des Grundstücks realisiert.

Wird ein Gebäude unter Denkmalschutz gestellt, so liegt darin in der Regel eine dauernde und wesentliche Beeinträchtigung der unbeschränkten Bewirtschaftung des Grundstücks, die bei Entgeltlichkeit die Grundstücksgewinnsteuerpflicht auslöst (Zuppinger / Schärner / Fessler / Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, § 161 N 88).

Zur Berechnung des Anlagewertes bzw. Veräusserungswertes bei Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen vgl. § 7 N 3. 25

Die steuerliche Behandlung von Entschädigungen für Dienstbarkeiten zugunsten der Transitgas AG wurde im Einvernehmen mit der Interessengemeinschaft der Grundeigentümer und Bewirtschafter beim Erdgasleitungsbau in den Kantonen Luzern-Aargau (IGELA) sowie dem Luzerner Bauernverband wie folgt festgelegt: 26

1. Dienstbarkeitsvertrag für Leitungsrechte

a. Grundstückgewinnsteuer

Die Entschädigungen folgender Positionen aus dem Dienstbarkeitsvertrag mit der Transitgas sind über die Grundstückgewinnsteuer abzurechnen:

- Entschädigung aufgrund Ziffer 1.8
- Entschädigung aufgrund Ziffer 2.6.1, Bst. a)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 2.6.1, Bst. b)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 2.6.1, Bst. c)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 3.1

b. Einkommenssteuer

Die Entschädigungen folgender Positionen aus dem Dienstbarkeitsvertrag mit der Transitgas sind über die Einkommenssteuer abzurechnen:

- Entschädigung aufgrund Ziffer 2.6.2, Bst. a)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 2.6.2, Bst. b)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 2.6.3

2. Vertrag über die vorübergehende Beanspruchung von Grundstücken

a. Grundstückgewinnsteuer

Die Entschädigungen folgender Positionen aus dem Dienstbarkeitsvertrag mit der Transitgas sind über die Grundstückgewinnsteuer abzurechnen:

- Entschädigung aufgrund Ziffer 5.1, Bst. a)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 5.1, Bst. b)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 5.1, Bst. c)

b. Einkommenssteuer

Die Entschädigungen folgender Positionen aus dem Dienstbarkeitsvertrag mit der Transitgas sind über die Einkommenssteuer abzurechnen:

- Entschädigung aufgrund Ziffer 5.2, Bst. a)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 5.2, Bst. b)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 5.3

Erforderliche Unterlagen

Für eine genaue Sachverhaltsabklärung und die richtige Besteuerung der verschiedenen Entschädigungen müssen folgende Unterlagen vorliegen:

1. Liste der Grundeigentümer/innen, die durch die Gasleitung tangiert sind (Bereitstellung durch Gemeindekanzlei bzw. durch Veranlagungsbehörde Grundstückgewinnsteuer)
2. Dienstbarkeitsvertrag für das Leitungsrecht
3. Vertrag über die vorübergehende Beanspruchung von Grundstücken
4. Kulturschadenprotokoll mit Ertragsausfallentschädigung und Entschädigungen für Bäume, Handarbeit, Maschinenarbeit, Ansaat, Wiederinstandstellung usw.

Vorgehen

Für die Sachverhaltsabklärung soll nur eine Ausweiseinforderung zugestellt werden. Die Zuständigkeit für die Zustellung einer entsprechenden Ausweiseinforderung ist zwischen den Veranlagungsbehörden für die Grundstückgewinnsteuer und für die Einkommenssteuer auszumachen. Die unter Punkt 2 - 4 vorstehend aufgeführten Unterlagen müssen in jedem Fall vorhanden sein, damit die richtige Besteuerung der ausbezahlten Entschädigungen vorgenommen werden kann.

Meldeverfahren

Die Veranlagungsbehörden überprüfen ob Ersatzbeschaffung geltend gemacht wurde. Die geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen werden mittels Meldeverfahren unter den Veranlagungsbehörden ausgetauscht.

Für die steuerliche Behandlung von Entschädigungen für Naturwaldreservate vgl. LU 26a StB Bd. 1 Weisungen StG § 28 Nr. 7 Ziff. 3.