

**Merkblatt des kantonalen Steueramtes
über die steuerliche Behandlung von Nutzniessungen, Wohnrechten,
Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkten persönlichen Rechten**
(vom 6. September 2017)

Zusammenstellung der Praxis der Besteuerung von Nutzniessungen, Wohnrechten, Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkten persönlichen Rechten bei den Staats- und Gemeindesteuern, bei der direkten Bundessteuer, bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie der Grundstückgewinnsteuer.

Stand: 1. August 2017

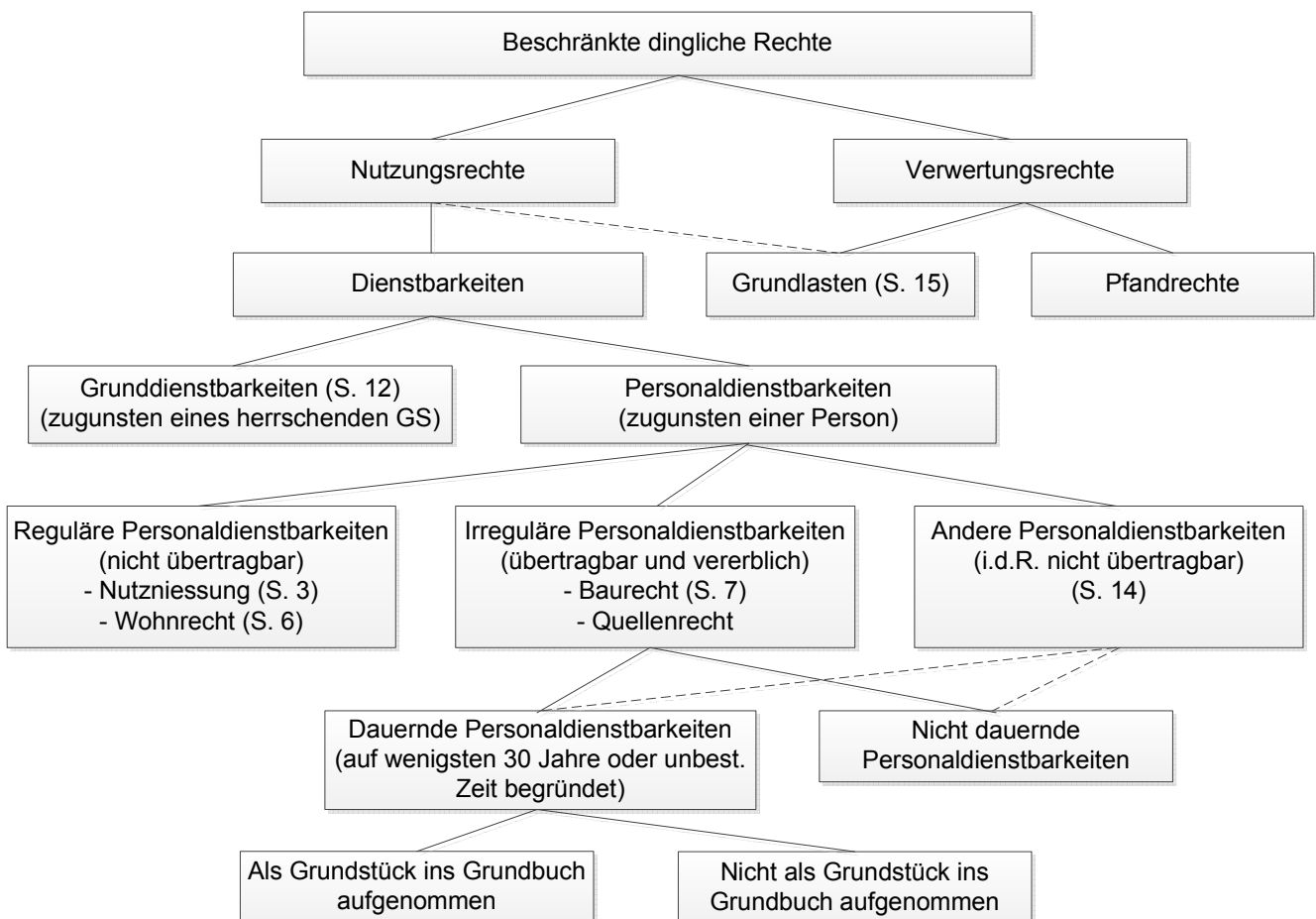
Inhaltsverzeichnis:

1. Übersicht	2
2. Nutzniessung	3
2.1 Einräumung einer Nutzniessung	3
2.2 Ausübung der Nutzniessung	4
2.3 Beendigung / Übertragung der Nutzniessung	5
3. Wohnrecht	6
3.1 Einräumung, Ausübung und Beendigung eines Wohnrechts	6
4. Baurecht	7
4.1 Einräumung eines Baurechts an einem unüberbauten Grundstück	7
4.2 Einräumung eines Baurechts an einem überbauten Grundstück	8
4.3 Ausübung des Baurechts während der Baurechtsdauer	9
4.4 Ablösung des Baurechts	11
5. Grunddienstbarkeiten	12
5.1 Errichtung, Ausübung und Ablösung einer Grunddienstbarkeit	12
6. Andere Personaldienstbarkeiten	14
6.1 Errichtung, Ausübung und Ablösung einer Personaldienstbarkeit	14
7. Grundlasten	15
7.1 Errichtung, Ausübung und Ablösung einer Grundlast	15
8. Vorkaufsrecht, Kaufsrecht, Rückkaufsrecht: Vorgemerkte persönliche Rechte	17
8.1 Vorkaufsrecht	17
8.2 Kaufs- und Rückkaufsrecht	18

Abkürzungen:

GS	Grundstück
GB	Grundbuch
PV	Privatvermögen
GV	Geschäftsvermögen
StSt	Staatssteuer
DBSt	Direkte Bundessteuer
GGSt	Grundstückgewinnsteuer
ESchSt	Erbschafts- und Schenkungssteuer
VGr	Verwaltungsgericht des Kantons Zürich
RK	Steuerrekurskommission bzw. Steuerrekursgericht des Kantons Zürich
KommZH	Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3.A.
HaKoDBG	Handkommentar zum DBG, 3.A.
BSK	Basler Kommentar
StG	Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990
ESchG	Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 28. September 1986

1. Übersicht



2. Nutznutzung¹

2.1 Einräumung einer Nutznutzung			
Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
a) Einräumung gegen periodische Leistungen	Empfänger: Leistungen steuerbar (§ 21 Abs. 1 lit. a StG) Leistender: Leistungen abziehbar, sofern Ertrag steuerbar ²	Empfänger: Leistungen steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG) Leistender: Leistungen abziehbar, sofern Ertrag steuerbar	keine GGSt ³
b) Einräumung gegen Einmalentschädigung	Empfänger: Einmalentschädigung nicht steuerbar ⁴ Leistender: Einmalentschädigung nicht abziehbar ⁵	Empfänger: Einmalentschädigung nicht steuerbar Leistender: Einmalentschädigung nicht abziehbar	keine GGSt ³
c) (teilweise) unentgeltliche Einräumung (Zuwendungsnutzung)	Nutzniesser: Stammrecht als Zuwendung/Schenkung steuerbar (§ 3 ff. ESchG) ⁶	-	keine GGSt
d) Vorbehaltsnutzung ⁷	Belasteter: Übertragung (nacktes) Eigentum an GS ev. als Schenkung steuerbar (§ 3 ff. ESchG) ⁸	-	GGSt: weitere Kaufpreisleistung ⁹

¹ Die Nutznutzung ist eine (reguläre Personal-)Dienstbarkeit, die einer natürlichen oder juristischen Person das Recht auf vollen Genuss, auf den Besitz, den Gebrauch und die Nutzung eines Grundstücks, einer beweglichen Sache, eines Rechts oder eines Vermögens einräumt (Art. 745 ZGB). Bei der Ertragsnutznutzung überträgt der Nutzniesser den Anspruch auf die Realnutzung oder den Ertrag des Nutzniessungsobjekts gegen Entrichtung eines Entgelts auf den Eigentümer (vgl. BGr, 2.9.2005, 2A.73/2004). Bei Nutznutzungen an Grundstücken ist eine öffentliche Beurkundung und eine Eintragung in das Grundbuch erforderlich (Art. 746 ZGB). Die Nutznutzung (Stammrecht) ist als solche nicht übertragbar (reguläre Personaldienstbarkeit). Interkantonale Nutznutzung an unbeweglichem Vermögen am Belegenheitsort zu versteuern (BGE 45 I 286, Locher § 7 I C Nr. 2).

² Der Leistende (Nutzniesser) kann die periodischen Leistungen (als Gewinnungskosten) abziehen, falls er den Ertrag aus dem Nutzniessungsvermögen versteuern muss. Bei Nutznutzung an einer selbstgenutzten Liegenschaft im PV sind die periodischen Leistungen nicht abziehbar, da ein entgeltliches Nutzungsrecht vorliegt und daher der Eigenmietwert nach § 21 Abs. 1 lit. b StG nicht zu versteuern ist.

³ Die Einräumung einer Nutznutzung löst keine GGSt aus, da die Nutznutzung höchstens 100 Jahre dauern kann (vgl. Art. 749 ZGB) und damit das Kriterium der Dauerhaftigkeit nach § 216 Abs. 2 lit. b StG nicht gegeben ist (KommZ 216 N 123).

⁴ Praktikabilitätsmodell: Bei Einmalentschädigung wird der Nutzniesser steuerlich wie der Eigentümer behandelt (vgl. Locher, DBG 21 N 25ff.). Die Einmalentschädigung ist vom Empfänger nicht zu versteuern und kann vom Leistenden nicht als Aufwand abgezogen werden (Vermögensumschichtung: vorübergehende Wertverminderung des durch das Nutzungsrecht belasteten Grundstücks; bei Nutznutzung gegenüber nahestehender Gesellschaft wird Steuerumgehung geprüft). Der Verschiebung der Steuerlast ist bei der Festsetzung des Entgelts Rechnung zu tragen (vgl. BBl 1999, 97). Im GV ist die Einmalentschädigung steuerbarer Ertrag und das steuerbare Periodenbetreffnis ist durch arithmetische Teilung der Einmalleistung im Verhältnis zur gesamten Nutzniessungsdauer zu bestimmen und der noch vorhandene Saldo zu passivieren (Rechnungsabgrenzung; sofern buchführungspflichtig oder nach Sollmethode abrechnend).

⁵ Vgl. FN 4 (Praktikabilitätsmodell). Bei Nutznutzung an GS gegen Einmalentschädigung liegt ein unentgeltliches Nutzungsrecht vor (vgl. FN 11). Im GV stellt die Einmalleistung Aufwand dar (zur zeitlichen Abgrenzung vgl. FN 4 analog, aktivierter Saldo).

⁶ Bei (teilweise) unentgeltlicher Einräumung einer Nutznutzung (d.h. ohne entsprechende Gegenleistung) ist der unentgeltliche Teil als Zuwendung von der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer zu erfassen (§ 3 ff. ESchG). Der Zinssatz zur Bestimmung des Kapitalwerts der Nettoerträge (Marktmietwert minus Aufwendungen (Unterhaltungskosten (30%), S-Zinsen)) beträgt 3% (§ 14 ESchG; Weisung ZStB 41/420; VGr, 31.8.1994, SR 93/0074).

⁷ Bei der Vorbehaltsnutzung entäussert sich der bisherige Eigentümer des (nackten) Eigentums, behält sich aber die Nutzung (Nutzniessung oder Wohnrecht) am früheren eigenen Vermögensgegenstand vor (KommZ 21 N 69). Die Vorbehaltsnutzung gilt für die Berechtigten als unentgeltliches Nutzungsrecht (vgl. FN 11).

⁸ Bei der Beurteilung, ob eine (gemischte) Schenkung vorliegt, ist der Barwert des Nutzungsrechts (vgl. FN 6) als weitere Kaufpreisleistung des neuen Eigentümers des GS zu berücksichtigen.

⁹ Der Barwert des Nutzungsrechts stellt eine weitere Kaufpreisleistung des neuen Eigentümers dar, die bei der GGSt zum Kaufpreis hinzuzurechnen ist (KommZ 220 N 40).

2.2 Ausübung der Nutzniessung			
Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
a) Vermögen	Nutzniesser: Nutzniessungsvermögen steuerbar ¹⁰ (§ 38 Abs. 2 StG)	keine Vermögenssteuer	-
b) Ertrag Nutzniessungsvermögen	Nutzniesser: Ertrag / Eigenmietwert steuerbar ¹¹ (§ 22 Abs. 4 StG) (§ 21 Abs. 1 lit. a+b StG) (§ 20 Abs. 1 lit. d StG) Eigentümer: vgl. 2.1 ¹²	Nutzniesser: Ertrag / Eigenmietwert steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. a+b DBG) (Art. 20 Abs. 1 lit. d DBG) Eigentümer: vgl. 2.1 ¹²	-
c) Unterhaltskosten Verwaltungskosten	Eigentümer / Nutzniesser: Unterhaltskosten abziehbar ¹³ (§ 30 Abs. 1+2 StG)	Eigentümer / Nutzniesser: Unterhaltskosten abziehbar (Art. 32 Abs. 1+2 DBG)	-
d) Schuldzinsen	Nutzniesser / Schuldner: Schuldzinsen abziehbar ¹⁴ (§ 31 Abs. 1 lit. a StG)	Nutzniesser / Schuldner: Schuldzinsen abziehbar (Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG)	-
e) Entgelt für Nichtausübung der Nutzniessung	Nutzniesser: Entgelt steuerbar ¹⁵ (§ 23 lit. d StG)	Nutzniesser: Entgelt steuerbar (Art. 23 lit. d DBG)	-

¹⁰ § 38 Abs. 2 StG: Der Nutzniesser hat den vollen Wert des Nutzniessungsvermögens zu versteuern, wobei die darauf lastenden Schulden (des Eigentümers) abziehbar sind (KommZH 38 N 8). Der Eigentümer hat das Nutzniessungsvermögen nicht zu versteuern und kann die darauf lastende Schuld nicht von seinem steuerbaren Vermögen abziehen. Wenn das Nutzniessungsvermögen als Drittpfand haftet, ist die Schuld des Dritten vom Nutzniesser nicht abziehbar (BSK ZGB 765 N 2). Sofern sich die Ausübung der Nutzniessung nur auf einen Teil des GS beschränkt (Art. 745 Abs. 3 ZGB), ist der Vermögenssteuerwert des GS auf Nutzniesser und Eigentümer aufzuteilen. Nutzniessungsvermögen im GV einer natürlichen Person wird beim Nutzniesser mit dem Vermögenssteuerwert besteuert (Bilanzierung und Abschreibung nur durch Eigentümer). Juristische Personen: Als Nutzgeberin: Bilanzierung und Abschreibung des Nutzniessungsvermögens; Berücksichtigung der Nutzniessung durch Passivierung des Saldos der Einmalentschädigung gemäss FN 4. Als Nutzniesserin: Nur Aktivierung des Saldos der Einmalentschädigung an den Nutzgeber gemäss FN 5 ohne Abschreibungsmöglichkeit auf dem Nutzniessungsvermögen (Nutzungsrecht und Gegenleistung heben sich auf; VGr, 22.9.2004, SB.2004.00012, E. 2.3).

¹¹ Der Nutzniesser (Berechtigter) hat die Einkünfte (z.B. aus Vermietung, Verpachtung, Eigennutzung, Erträge, Entgelt des Eigentümers bei der Ertragsnutzniessung (vgl. BGr, 16.11.2006, 2P.186/2006)) aus dem Nutzniessungsvermögen zu versteuern (§ 21 Abs. 1 StG, § 22 Abs. 4 StG). Sofern der Berechtigte keine periodischen Entschädigungen für die Nutzniessung an einem GS leistet, liegt ein unentgeltliches Nutzungsrecht vor und der Berechtigte hat den Eigenmietwert zu versteuern (Praktikabilitätsmodell; § 21 Abs. 1 lit. b StG). Eine Vorbehaltsnutzniessung ist auch dann als unentgeltlich zu betrachten, wenn jährliche Mietzinse bezahlt werden, welche im Wesentlichen bloss die den Eigentümern überbundenen Hypothekarzinsen und weiteren Lasten abdecken und keine marktgerechte Entschädigung für die Nutzungsberechtigung darstellen (BGr, 31.1.2002, StR 2002 322). Sofern die Erträge versteuert werden, können die Aufwendungen des Nutzniessers als Gewinnungskosten abgezogen werden (KommZH 21 N 33). Nicht abzugsfähig sind Einmalentschädigungen des Nutzniessers an den Eigentümer (Praktikabilitätsmodell, vgl. FN 4).

¹² Zur Besteuerung des Ertrags des Nutzgebers vgl. unter 2.1. Der Nutzgeber (Eigentümer) kann das Nutzungsrecht nicht als dauernde Last nach § 31 Abs. 1 lit. b StG abziehen, da der Nutzniesser und nicht er den Ertrag versteuert (BGr, 24.11.2010, 2C_542/2010).

¹³ Der Abzug der Unterhaltskosten steht dem Eigentümer zu. Der Nutzniesser kann Unterhaltskosten geltend machen, wenn er den Nutzen zu versteuern hat und ihm der Unterhalt überbunden ist (vgl. Merkblatt Liegenschaftunterhalt, ZStB Nr. 18/821 N 38). Der Nutzniesser trägt i.d.R. die Kosten des gewöhnlichen Unterhalts (periodisch anfallender Unterhalt und laufende Reparaturen, vgl. Art. 764 Abs. 1 i.V.m. Art. 765 Abs. 1 ZGB, dispositives Recht). Der Pauschalabzug ist nur im Verhältnis des überbundenen Unterhalts zu gewähren.

¹⁴ § 31 Abs. 1 lit. a StG. Der Nutzniesser kann die Schuldzinsen geltend machen, wenn er sie zu tragen hat (wenn die Schuld bei Beginn der Nutzniessung bereits bestand, trägt i.d.R. der Nutzniesser die Schuldzinsen; sonst nur mit Zustimmung des Nutzniessers; vgl. Art. 765 Abs. 1 ZGB). Nicht abzugsfähig sind Schuldzinsen für die Schuld eines Dritten, wenn das Nutzniessungsvermögen als Drittpfand haftet.

¹⁵ Es liegt eine steuerbare Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechtes (§ 23 lit. d StG) vor.

2.3 Beendigung / Übertragung der Nutzniessung			
Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
a) Ablösung gegen Einmalentschädigung	Empfänger: Einmalentschädigung nicht steuerbar ¹⁶ Leistender: Einmalentschädigung nicht abziehbar	Empfänger: Einmalentschädigung nicht steuerbar Leistender: Einmalentschädigung nicht abziehbar	keine GGSt ¹⁷
b) Ablösung gegen periodische Leistungen	Leibrente: steuerbar 40% ¹⁸ (§ 22 Abs. 3 StG) Zeitrente: Zinsanteil/Zinsquote steuerbar ¹⁹ (§ 20 Abs. 1 lit. a StG)	Leibrente: steuerbar 40% (Art. 22 Abs. 3 DBG) Zeitrente: Zinsanteil/Zinsquote steuerbar (Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG)	keine GGSt
c) (teilweise) unentgeltliche Ablösung	(Rest-)Wert Nutzniessungsrecht als Zuwendung steuerbar ²⁰ (§ 3 ff. ESchG)	-	keine GGSt
d) Übertragung / Veräusserung der Nutzniessung	nicht möglich (nur Übertragung der Ausübung der Nutzniessung möglich) ²¹	nicht möglich (nur Übertragung der Ausübung der Nutzniessung möglich) ²¹	keine GGSt
e) Übertragung der Ausübung der Nutzniessung	Verweis auf 2.1, 2.2 ²¹	Verweis auf 2.1, 2.2 ²¹	keine GGSt
f) Veräusserung eines mit einer Nutzniessung belasteten Grundstücks	-	-	GGSt: weitere Kaufpreisleistung ²²

¹⁶ Praktikabilitätsmodell: Vgl. FN 4. Wie bei der Einräumung gegen Einmalentschädigung folgt nach dem Praktikabilitätsmodell, dass bei der Ablösung gegen Einmalentschädigung die Einmalentschädigung vom Empfänger nicht zu versteuern ist und vom Leistenden nicht als Aufwand abgezogen werden kann (vgl. auch BGr, 21.6.2017, 2C_83/2017). Im GV ist die Einmalentschädigung beim Empfänger steuerbarer Ertrag und beim Leistenden abziehbarer Aufwand (ohne Rechnungsabgrenzung).

¹⁷ Vgl. FN 3.

¹⁸ Bei der Ablösung eines Nutzniessungsrechts gegen eine Leibrente stellt der pauschalierte Zinsanteil (40%) steuerbaren Ertrag dar (§ 22 Abs. 3 StG). Der Leistende kann 40% der bezahlten Leibrente abziehen (§ 31 Abs. 1 lit. b StG). Im GV stellen die Leibrentenzahlungen steuerbaren Ertrag bzw. abziehbarer Aufwand dar.

¹⁹ Bei der Ablösung eines Nutzniessungsrechts gegen eine Zeitrente stellt die Zinskomponente steuerbaren Zinsertrag (§ 20 Abs. 1 lit. a StG) bzw. abziehbare Schuldzinsen (§ 31 Abs. 1 lit. a StG) dar. Im GV stellen die Zeitrentenzahlungen steuerbaren Ertrag bzw. abziehbarer Aufwand dar.

²⁰ Bei (teilweise) unentgeltlicher Ablösung einer Nutzniessung ist der unentgeltliche Teil als Zuwendung von der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer zu erfassen (§ 3 ff. ESchG). Vgl. FN 6.

²¹ Die Nutzniessung als reguläre Personaldienstbarkeit ist als solche (d.h. das Stammrecht des Nutzniessers) nicht übertragbar und nicht vererblich. Die Ausübung der Nutzniessung kann jedoch nach Art. 758 ZGB übertragen werden, sofern es sich nicht um ein höchstpersönliches Recht (BSK ZGB 758 N 2) handelt und die Übertragung der Ausübung nicht durch Rechtsgeschäft ausgeschlossen ist. Sofern die Ausübungsberechtigung den gesamten Nutzen umfasst und somit ein nutzniessungsähnliches Recht darstellt, gelten betreffend Entgelt für Einräumung der Ausübungsberechtigung, Ertrag aus der Ausübungsberechtigung usw. im Verhältnis Ausübungsberechtigter zu Nutzniesser steuerlich die gleichen Regeln wie im Verhältnis Nutzniesser zu Eigentümer, wobei jedoch das Nutzniessungsvermögen vom Nutzniesser und nicht vom Ausübungsberechtigten im Vermögen zu versteuern ist.

²² Bei Nutzniessungen ohne periodische Entschädigungen an den Eigentümer wird der Barwert des Nutzungsrechts für die verbleibende Dauer der Nutzniessung bei der GGSt zur Bestimmung des Grundstückgewinns zum Kaufpreis hinzugerechnet (bzw. beim Erwerbspreis abgerechnet) (Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse, rechtliche Verschlechterung; KommZH 219 N 20).

3. Wohnrecht¹

3.1 Einräumung, Ausübung und Beendigung eines Wohnrechts			
Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
Besteuerung Wohnrecht	Verweis auf Besteuerung der Nutzniessung ²	Verweis auf Besteuerung der Nutzniessung	Verweis auf Besteuerung der Nutzniessung
Vermögen	Eigentümer / (Berechtigter): Vermögenssteuerwert GS steuerbar ³ (§ 38 Abs. 2 StG)	keine Vermögenssteuer	-
Unterhaltskosten	Eigentümer / Berechtigter: Unterhaltskosten abziehbar ⁴ (§ 30 Abs. 2 StG)	Eigentümer / Berechtigter: Unterhaltskosten abziehbar (Art. 32 Abs. 2 DBG)	-
Schuldzinsen	Schuldner / (Berechtigter): Schuldzinsen abziehbar ⁵ (§ 31 Abs. 1 lit. a StG)	Schuldner / (Berechtigter): Schuldzinsen abziehbar (Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG)	-
Übertragung / Veräusserung des Wohnrechts	nicht möglich ⁶	nicht möglich	-

¹ Das Wohnrecht ist eine reguläre, höchstpersönliche Personal-Dienstbarkeit, die einer natürlichen Person die Befugnis einräumt, in einem Gebäude oder in einem Teil eines solchen Wohnung zu nehmen (Art. 776 ZGB). Ein Wohnrecht ist nur zulasten eines Grundstücks möglich. Bei einem dinglichen Wohnrecht ist eine öffentliche Beurkundung und eine Eintragung in das Grundbuch erforderlich (Art. 776 Abs. 3 i.V.m. 746 ZGB). Das Wohnrecht kann aber auch in Form eines persönlichen Wohnrechts (obligatorisches Recht) ausgestaltet sein, das an keine spezielle Formvorschrift gebunden ist, aber grundsätzlich auch den Bestimmungen von Art. 776ff. ZGB unterliegt (BSK 776 N 13). Das Wohnrecht ist strikt unübertragbar (Recht und Ausübung), unvererblich und unpfändbar (Art. 776 Abs. 2 ZGB). Der Wohnberechtigte hat die Lasten des gewöhnlichen Unterhalts (vgl. 2.2 FN 13) zu tragen, sofern ihm ein ausschliessliches Wohnrecht zusteht; bei einem blossen Mitbenutzungsrecht trägt der Eigentümer die Unterhaltskosten (Art. 778 Abs. 1 ZGB; dispositive Regelung). Der Wohnberechtigte hat nicht für die Verzinsung der auf dem GS lastenden Schulden aufzukommen. Soweit gesetzlich nicht anders angeordnet, gelten für das Wohnrecht die Bestimmungen über die Nutzniessung (Art. 776 Abs. 3 ZGB).

² Betreffend steuerlicher Behandlung von Einräumung, Ausübung und Beendigung eines Wohnrechts kann grundsätzlich auf die Behandlung der Nutzniessung (vgl. 1.) verwiesen werden (insbes. gilt bei der Einkommenssteuer auch das Praktikabilitätsmodell). Die Fälle einer abweichenden steuerlichen Behandlung sind untenstehend aufgeführt.

³ § 38 StG: Der Eigentümer hat grundsätzlich den Vermögenssteuerwert des mit einem Wohnrecht belasteten Grundstücks zu versteuern, unabhängig davon, ob es sich um ein dingliches (ins GB eingetragenes) oder bloss obligatorisches Wohnrecht handelt. In der Praxis wird bei Konsens der verschiedenen Parteien auch zugelassen, dass der Wohnberechtigte das wohnrechtsbelastete Grundstück im Vermögen versteuert (v.a. bei EFH und StWE; nicht bei Wohnungen in MFH). In diesem Fall kann der Wohnberechtigte auch die auf dem Wohnrechtsgrundstück lastenden Schulden des Eigentümers abziehen. Sofern sich das Wohnrecht nur auf einen Teil des Gebäudes erstreckt, hat der Eigentümer das Wohnrechtsgrundstück zu versteuern.

⁴ Der Abzug der Unterhaltskosten steht dem Eigentümer zu. Der Wohnberechtigte kann Unterhaltskosten geltend machen, wenn er den Nutzen zu versteuern hat und ihm der Unterhalt überbunden ist (vgl. Merkblatt Liegenschaftunterhalt, ZStB I Nr. 18/821 N 38). Der Wohnberechtigte trägt i.d.R. die Kosten des gewöhnlichen Unterhalts (vgl. 2.2 FN 13), sofern ihm ein ausschliessliches Wohnrecht zusteht (vgl. Art. 778 Abs. 1 ZGB; FN 1).

⁵ Der Wohnberechtigte hat grundsätzlich nicht für die Verzinsung der auf dem Wohnrechtsgrundstück lastenden Schulden aufzukommen. Der Abzug der Schuldzinsen ist daher dem Schuldner der Kapitalforderung vorbehalten. In der Praxis wird aber zugelassen, dass der Wohnberechtigte die Schuldzinsen der auf dem Wohnrechtsgrundstück lastenden Schuld abziehen kann, wenn er sie übernimmt.

⁶ Das Wohnrecht und dessen Ausübung sind höchstpersönlich und daher nicht übertragbar. Die Parteien können jedoch vereinbaren, dass der Berechtigte die Wohnung vermieten darf (vgl. BSK ZGB 776 N 6). In diesem Fall hat der Berechtigte den Mietertrag als Einkommen zu versteuern (§ 21 Abs. 1 lit. a StG).

4. Baurecht¹

4.1 Einräumung eines Baurechts an einem unüberbauten Grundstück			
Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
a) Einräumung gegen periodische Leistungen	Empfänger: Leistungen steuerbar ² (§ 21 Abs. 1 lit. c StG) Leistender: Leistungen abziehbar (§ 30 Abs. 3 StG)	Empfänger: Leistungen steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. c DBG) Leistender: Leistungen abziehbar ³	keine GGSt ⁴
b) Einräumung gegen Einmalentschädigung	Empfänger: Einmalentschädigung steuerbar ⁵ (§ 21 Abs. 1 lit. c + 36 StG) Leistender: Leistung abziehbar ⁶ (§ 30 Abs. 3 StG)	Empfänger: Einmalentschädigung steuerbar ⁷ (Art. 21 Abs. 1 lit. c + 37 DBG) Leistender: Leistung abziehbar ⁸	keine GGSt ⁹
c) (teilweise) unentgeltliche Einräumung	Berechtigter: Stammrecht als Zuwendung/Schenkung steuerbar (§ 3 ff. ESchG) ¹⁰	-	keine GGSt

¹ Das Baurecht ist eine (irreguläre Personal-)Dienstbarkeit, die einer natürlichen oder juristischen Person das Recht einräumt, auf oder unter der Bodenfläche eines Grundstücks ein Bauwerk zu errichten oder beizubehalten (Art. 779 ff. ZGB; das Baurecht kann auch als Grunddienstbarkeit ausgestaltet sein (BSK ZGB 779 N 7)). Zur Begründung eines Baurechts ist ein gültiges Rechtsgeschäft (schriftlicher Vertrag) und eine Eintragung in das Grundbuch erforderlich (BSK ZGB 779 N 18). Ein selbständiges und dauerndes Baurecht bedarf der öffentlichen Beurkundung und kann als Grundstück ins Grundbuch aufgenommen werden (Art. 779, 779a ZGB; selbständig: übertragbar und vererblich bzw. nicht ausschliesslich zugunsten einer bestimmten Person; dauernd: wenigstens auf 30 Jahre oder unbestimmte Zeitdauer). Das Baurecht ist übertragbar und vererblich (irreguläre Personal-dienstbarkeit), solange nichts anderes vereinbart wurde. Es kann jedoch höchstens auf 100 Jahre begründet werden (Art. 779l ZGB).

² Der periodische Baurechtszins für die Bodennutzung stellt steuerbaren Ertrag aus unbeweglichem Vermögen dar (§ 21 Abs. 1 lit. c StG; BGE 90 I 252, BGE 141 II 326, KommZH 21 N 97). Interkantonal werden Baurechtszinsen dem Belegenheitskanton zugewiesen (Locher, § 7 I A 1 Nr. 19).

³ Die Leistungen des Baurechtsnehmers stellen wie bei der Staatssteuer abziehbare Gewinnungskosten dar (M DBG 2000 Nr. 8, BGr, 15.12.2012, 2C_890/2012; vgl. auch FN 27; a.M. noch BGr, 29.3.1999, StE 1999 B 25.6 Nr. 34, HaKoDBG 34 N 70). Im GV gelten die Leistungen als Aufwand (keine Aktivierung des Baurechts).

⁴ Die Begründung einer Baurechtsdienstbarkeit löst keine Grundstücksgewinnsteuer aus, da das Baurecht auf höchstens 100 Jahre begründet werden kann (Art. 779l ZGB) und damit die Voraussetzung der Dauerhaftigkeit nach § 216 Abs. 2 lit. b StG nicht erfüllt ist (KommZH 216 N 134). Dies gilt auch wenn das Baurecht als selbständiges und dauerndes Recht ausgestaltet und als Grundstück ins Grundbuch aufgenommen wird (Art. 779 Abs. 3 ZGB) (RB 1990 Nr. 52; 1994 Nr. 57; BGE 141 II 326).

⁵ Anders als bei der Nutzniessung gilt hier gemäss § 21 Abs. 1 lit. c StG das Praktikabilitätsmodell nicht: Der kapitalisierte Baurechtszins ist vom Empfänger gemäss § 21 Abs. 1 lit. c StG unter Anwendung von § 36 StG (Teilung Leistung durch Baurechtsdauer) zu versteuern. Im GV ist das steuerbare Periodenergebnis durch arithmetische Teilung der Einmalleistung im Verhältnis zur gesamten Baurechtsdauer zu bestimmen und der noch vorhandene Saldo zu passivieren (Rechnungsabgrenzung; sofern buchführungspflichtig oder nach Sollmethode abrechnend; VGr, 16.12.2009, SB.2009.00048, E. 2.4).

⁶ Der Leistende kann den kapitalisierten Baurechtszins in der Steuerperiode der Leistung vom steuerbaren Einkommen abziehen. GV: zur zeitlichen Abgrenzung des Aufwands vgl. FN 5 (Saldo aktiviert).

⁷ Art. 21 Abs. 1 lit. c i.V.m. Art. 37 DBG. Vgl. FN 5.

⁸ Vgl. FN 3. Zur zeitlichen Abgrenzung des Aufwands im GV vgl. FN 5 analog.

⁹ Vgl. FN 4.

¹⁰ Bei (teilweise) unentgeltlicher Einräumung eines Baurechts (d.h. ohne entsprechende Gegenleistung) ist der unentgeltliche Teil als Zuwendung von der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer zu erfassen, sofern die Voraussetzungen einer Schenkung/Zuwendung erfüllt sind (§ 3 ff. ESchG). Dabei werden sämtliche gegenseitig geschuldeten Leistungen im Rahmen des Rechtsgeschäfts berücksichtigt (Einmalleistungen und periodische Leis-

4.2 Einräumung eines Baurechts an einem überbauten Grundstück			
Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
a) Entschädigung für Bauwerke	Empfänger: Leistung unter Abzug Anlagekosten steuerbar ¹¹ (§ 21 Abs. 1 lit. c StG) Leistender: Leistungen nicht abziehbar ¹²	Empfänger: Leistung nicht steuerbar ¹¹ (Art. 16 Abs. 3 DBG) Leistender: Leistungen nicht abziehbar	keine GGSt ¹³
b) Periodische Leistungen für Bodennutzung	Empfänger: Leistungen steuerbar ¹⁴ (§ 21 Abs. 1 lit. c StG) Leistender: Leistungen abziehbar ¹⁵ (§ 30 Abs. 3 StG)	Empfänger: Leistungen steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. c DBG) Leistender: Leistungen abziehbar ¹⁶	keine GGSt ¹⁷
c) Einmalentschädigung für Bodennutzung	Empfänger: Einmalentschädigung steuerbar ¹⁸ (§ 21 Abs. 1 lit. c + 36 StG) Leistender: Leistung abziehbar ¹⁹ (§ 30 Abs. 3 StG)	Empfänger: Einmalentschädigung steuerbar ²⁰ (Art. 21 Abs. 1 lit. c + 37 DBG) Leistender: Leistung abziehbar ²¹	keine GGSt ²²
d) (teilweise) unentgeltliche Einräumung	Begünstigter: unentgeltlicher Teil als Zuwendung/Schenkung steuerbar (§ 3 ff. ESchG) ²³	-	keine GGSt

tungen bei Einräumung und während Laufzeit, Heimfallentschädigung). Die jeweiligen Leistungen werden auf den Zeitpunkt der Zuwendung an den Begünstigten diskontiert (nach Diskontsatz im Stichjahr). Der Zinssatz zur Bestimmung des Kapitalwerts beträgt 3% (§ 14 ESchG; Weisung ZStB 41/420).

¹¹ Die Entschädigung für die auf den Baurechtsnehmer übergegangenen Bauwerke stellt bei der kantonalen Einkommenssteuer Liegenschaftenertrag (§ 21 Abs. 1 lit. c StG; Einkommen aus unbeweglichem Vermögen) dar (VGr, 16.12.2009, SB.2009.00048, E. 2; RB 1995 Nr. 40; BGr, 22.4.1998, StR 1998, 664; BGr, 21.10.2014, 2C_1079/2013). Vom Liegenschaftenertrag sind die für die Erstellung der Bauten entstandenen Anlagekosten als Gewinnungskosten abziehbar (im Privatvermögen ist der Ertrag soweit steuerbar, als der Erlös die Anlagekosten übersteigt). Bei einer Einmalentschädigung ist im PV der Rentensatz (§ 36 StG) anzuwenden. Bei Abgeltung durch periodische Leistungen sind die Anlagekosten auf die Leistungsdauer zu verteilen und von den steuerbaren Leistungen abzuziehen. Im GV ist weiter die Differenz zwischen Buchwert (Einkommenssteuerwert) und Anlagekosten als realisierte stille Reserven zu besteuern (§ 18 Abs. 2 StG; vgl. VGr, a.a.O., E. 2.6). Bei der DBSt liegt hingegen ein (im PV steuerfreier) Kapitalgewinn aus Veräusserung vor (BGr, 21.10.2014, 2C_1049/2013).

¹² Die Leistungen für die ins Eigentum des Baurechtsnehmers übergehenden Bauten stellen nicht abziehbare Anschaffungskosten dar. Im GV sind die Bauten zu aktivieren. Bei periodischen Leistungen sind die in späteren Steuerperioden geschuldeten Leistungen zu passivieren (antizipative Passiven).

¹³ Es liegt kein Kapitalgewinn, sondern ein Ertrag aus unbeweglichem Vermögen vor (vgl. FN 11).

¹⁴ Der periodische Baurechtszins für die Bodennutzung stellt steuerbaren Ertrag aus unbeweglichem Vermögen dar (§ 21 Abs. 1 lit. c StG). Sofern im Baurechtszins eine Entschädigung für teilweise entschädigungslos an den Baurechtsnehmer übergehende Bauten enthalten sind, sind für die kantonale Einkommenssteuer von diesem Ertrag die anteiligen Anlagekosten abzuziehen (vgl. FN 11).

¹⁵ § 30 Abs. 3 StG. Sofern im Baurechtszins eine Entschädigung für teilweise entschädigungslos an den Baurechtsnehmer übergegangene Bauten enthalten sind, ist dieser Anteil nicht abziehbar (vgl. FN 12).

¹⁶ Vgl. FN 3.

¹⁷ Vgl. FN 4.

¹⁸ Vgl. FN 5. Sofern in der Einmalleistung eine Entschädigung für an den Baurechtsnehmer übergehende Bauten enthalten ist, ist dieser Anteil gemäss FN 11 zu versteuern.

¹⁹ Vgl. FN 6. Sofern in der Einmalleistung eine Entschädigung für an den Baurechtsnehmer übergehende Bauten enthalten ist, ist dieser Anteil nicht abziehbar (vgl. FN 12).

²⁰ Vgl. FN 18.

²¹ Vgl. FN 8.

²² Vgl. FN 4.

4.3 Ausübung des Baurechts während der Baurechtsdauer			
Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
a) Vermögen	Baurechtsnehmer: Vermögenssteuerwert Bauwerk steuerbar ²⁴ (§ 39 StG) Eigentümer/Baurechtsgeber: Vermögenssteuerwert Land steuerbar ²⁵	keine Vermögenssteuer	-
b) Ertrag Baurechtsgrundstück	Baurechtsnehmer: Ertrag/Eigenmietwert steuerbar ²⁶ (§ 21 Abs. 1 lit. a/b StG)	Baurechtsnehmer: Ertrag / (ev. reduzierter) Eigenmietwert steuerbar ²⁷ (Art. 21 Abs. 1 lit. a/b DBG)	-
c) Baurechtszinsen ²⁸	vgl. 4.1 a; 4.2 a, b	vgl. 4.1 a; 4.2 a, b	vgl. 4.1 a; 4.2 a, b
d) Unterhaltskosten	Baurechtsnehmer/Eigentümer: Unterhaltskosten abziehbar ²⁹ (§ 30 Abs. 2 StG)	Baurechtsnehmer/Eigentümer: Unterhaltskosten abziehbar (Art. 32 Abs. 2 DBG)	-
e) Schuldzinsen	Schuldner: Schuldzinsen abziehbar ³⁰	Schuldner: Schuldzinsen abziehbar	-

²³ Bei (teilweise) unentgeltlicher Einräumung eines Baurechts (d.h. ohne entsprechende Gegenleistung) ist der unentgeltliche Teil als Zuwendung von der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer zu erfassen (§ 3 ff. ESchG). Dabei werden sämtliche gegenseitig geschuldeten Leistungen im Rahmen des Rechtsgeschäfts berücksichtigt (Einmalleistungen und periodische Leistungen bei Einräumung und während Laufzeit, Leistungen bei Heimfall etc.). Die jeweiligen Leistungen werden auf den Zeitpunkt der Zuwendung an den Begünstigten diskontiert (nach Diskontsatz im Stichjahr).

²⁴ Der Vermögenssteuerwert bestimmt sich nach dem Zeitbauwert der vom Baurecht erfassten Bauten, bei Mehrfamilien- und Geschäftshäusern nach der Differenz zwischen kapitalisiertem Ertragswert und kapitalisierten Baurechtszinsen für die Bodennutzung (vgl. Weisung Bewertung von Liegenschaften 2009, N 75 f.; BGr, 12.10.11, StE 2012 B 73.11 Nr. 1, E. 6). Die auf dem Land lastenden Schulden sind nicht abziehbar. Bei juristischen Personen ist der Buchwert bzw. Steuerwert massgebend.

²⁵ Der Baurechtsgeber/Eigentümer hat den Landwert (nach Basiszinssatz [4,75%]) kapitalisierte Baurechtszinsen für die Bodennutzung, vgl. Weisung Bewertung von Liegenschaften 2009, N 78) zu versteuern. Sofern nicht alle Bauten des Grundstücks vom Baurecht erfasst werden, ist der Zeitbauwert dieser Bauten beim Eigentümer zu erfassen (ev. auch GS mit Gebäude normal nach Weisung, Baurecht als Belastung).

²⁶ Der dem Baurechtsnehmer während der Baurechtsdauer zufließende Ertrag stellt steuerbaren Ertrag aus unbeweglichem Vermögen dar (§ 21 Abs. 1 lit. a StG). Bei Selbstnutzung hat der Baurechtsnehmer den vollen Eigenmietwert der Liegenschaft zu versteuern (vgl. Weisung Bewertung von Liegenschaften 2009, N 77). Sofern nicht alle Bauten des GS vom Baurecht erfasst werden, ist der anteilige Eigenmietwert zu versteuern.

²⁷ Sofern bei der direkten Bundessteuer der Baurechtsnehmer im Einklang mit der früheren bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGr, 29.3.1999, StE 1999 B 25.6 Nr. 34) auf den Abzug der Baurechtszinsen für die Bodennutzung verzichtet, kann er den niedrigeren, lediglich auf den Zeitbauwert des Gebäudes berechneten Eigenmietwert beanspruchen („Mietwertmodell“, vgl. M DBG 2000 Nr. 8; BGr, 15.12.2012, 2C_890/2012; vgl. auch FN 3).

²⁸ Für die während der Baurechtsdauer geschuldeten Leistungen für die Einräumung des Baurechts oder für übergehende Bauten vgl. vorne unter Einräumung des Baurechts 4.1 a, 4.2 a, b.

²⁹ Der Baurechtsberechtigte kann die von ihm getragenen Unterhaltskosten für die vom Baurecht erfassten Bauten und Nutzungsflächen oder gegebenenfalls den Pauschalabzug geltend machen. Sofern auch dem Grundeigentümer ein Unterhalt am GS überbunden ist, kann er die von ihm effektiv getragenen Unterhaltskosten geltend machen (vgl. Merkblatt Liegenschaftunterhalt, ZStB Nr. 18/821 N 38, 41).

³⁰ § 31 Abs. 1 lit. a StG. Der Schuldner der Geldforderung kann die jeweiligen Schuldzinsen geltend machen.

Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
f) Übertragung Baurecht (nicht als GS ins GB aufgenommen)	Empfänger: Entschädigung/Ertrag steuerbar ³¹ (§ 21 Abs. 1 lit. c StG) Baurechtsnehmer: vgl. 4.1, 4.2 ³²	Empfänger: vgl. 4.1, 4.2 ³³ Baurechtsnehmer: vgl. 4.1, 4.2 ³²	keine GGSt ³⁴
g) Übertragung Baurecht (als GS in Grundbuch aufgenommen)	-	-	GGSt ³⁵
h) Unterbaurecht ³⁶	Regeln für Baurecht analog	Regeln für Baurecht analog	Regeln für Baurecht analog
i) Veräusserung eines mit einem Baurecht belasteten Grundstücks	-	-	GGSt: allenfalls rechtliche Verschlechterung ³⁷

³¹ Sofern das Baurecht nicht als GS ins GB eingetragen ist, genügt für die Übertragung ein schriftlicher Vertrag (Übertragung ausserhalb des Grundbuchs) (BSK ZGB 779 N 22). Die Entschädigung ist als Einkunft aus Baurechtsverträgen steuerbar (§ 21 Abs. 1 lit. c StG). Von der Entschädigung sind die geleisteten Entschädigungen und Anlagekosten für Bauwerke und die bezahlten Entschädigungen für die zukünftige Bodennutzung (sofern nicht bereits abgezogen) als Gewinnungskosten anrechenbar.

³² Für den neuen Baurechtsnehmer gelten betreffend Abziehbarkeit der Leistungen (für Bauwerke, Bodennutzung) die Regeln bei Einräumung eines Baurechts analog (4.1, 4.2).

³³ Die Regeln bei Einräumung eines Baurechts gelten analog (4.1, 4.2). Die Entschädigung für die Bodennutzung ist als Einkunft aus Baurechtsverträgen steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. c DBG). Von der erhaltenen Entschädigung sind die selber bezahlten Entschädigungen für die zukünftige Bodennutzung (sofern nicht bereits abgezogen) als Gewinnungskosten anrechenbar. Die Entschädigung für die übergegangenen Bauwerke (unter Abzug der Anlagekosten) stellt jedoch bei der DBSt ein (im PV steuerfreier) Kapitalgewinn aus Veräusserung dar (BGr, 21.10.2014, 2C_1049/2013; vgl. 4.2 FN 11).

³⁴ Die Übertragung eines nicht als GS ausgestalteten Baurechts löst keine GGSt aus (KommZH § 216 N 132).

³⁵ Für die Übertragung gelten die Regeln für die Übertragung von Grundeigentum (öffentliche Beurkundung, Eintragung Erwerber in GB). Es liegt eine zivilrechtliche Handänderung an einem Grundstück vor, welche die GGSt auslöst (auch bei Rückübertragung auf Eigentümer der LS) (KommZH 216 N 139). Als Anlagekosten sind u.a. die bezahlten Entschädigungen und sonstigen Anlagekosten für Bauwerke und die geleisteten Einmalentschädigungen für die zukünftige Bodennutzung (sofern nicht bei Einkommenssteuer abgezogen (z.B. bei GV)) anrechenbar. Die Besitzesdauer läuft grundsätzlich ab Begründung des Baurechts (vgl. RB 1996 Nr. 57), bei einem Eigentümerbaurecht ist hingegen für die Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer auf die letzte tatsächliche Veräusserung abzustellen (BGr, 1.5.2014, 2C_704/2013).

³⁶ Sofern das Baurecht als Grundstück ins Grundbuch aufgenommen wurde, kann ein Baurecht zulasten des Baurechts (sog. Unterbaurecht) begründet werden. Steuerlich gelten grundsätzlich die Regeln für das Baurecht analog.

³⁷ Die Baurechtsbelastung ist gegebenenfalls (insbesondere bei nichtperiodischen Entschädigungen) nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse durch Zu- oder Abrechnungen beim Erlös oder Erwerbspreis (bzw. Verkehrswert vor 20 Jahren) zu berücksichtigen (KommZH 219 N 20). Für die Anpassung des Erwerbspreises ist davon auszugehen, dass bereits im Zeitpunkt des Erwerbs ein gleiches Baurecht bestanden hätte. Dabei sind sämtliche Leistungen im Zusammenhang mit dem Baurecht einzubeziehen (Einmalleistungen und periodische Leistungen bei Einräumung und während Laufzeit, Leistungen bei Heimfall etc.). Aufwendungen an den Bauten im Baurecht sind nicht beim baurechtsbelasteten Grundstück anrechenbar (VGr, 2.6.2010, SB.2009.00116).

4.4 Ablösung des Baurechts (an einem überbauten Grundstück)			
Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
a) Entschädigung für heimfallende Bauwerke	Empfänger: Leistung unter Abzug Anlagekosten steuerbar ³⁸ (§ 21 Abs. 1 lit. c StG) Leistender: Leistungen nicht abziehbar ³⁹	Empfänger: Leistung nicht steuerbar ³⁸ (Art. 16 Abs. 3 DBG) Leistender: Leistungen nicht abziehbar	keine GGSt ⁴⁰
b) Entschädigung für vorzeitige Auflösung des Baurechtsvertrags	Empfänger: Entschädigung steuerbar ⁴¹ (§ 21 Abs. 1 lit. c StG) Leistender: Entschädigung abziehbar ⁴²	Empfänger: Entschädigung steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. c DBG) Leistender: Entschädigung abziehbar	keine GGSt ⁴⁰
c) (teilweise) unentgeltlicher Heimfall	Begünstigter/Eigentümer: Zuwendung/Schenkung steuerbar (§ 3 ff. ESchG) ⁴³		keine GGSt ⁴⁰
d) (teilweise) unentgeltlicher Heimfall gegen unterpreislichen Baurechtszins	Eigentümer: Differenz zu angemessener Entschädigung steuerbar ⁴⁴ (§ 21 Abs. 1 lit. c StG) Leistender: Differenz abziehbar ⁴⁵ (§ 30 Abs. 3 StG)	Eigentümer: Differenz zu angemessener Entschädigung steuerbar ⁴⁶ (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG) Leistender: Differenz abziehbar ⁴⁷	keine GGSt

³⁸ Mit Ablauf der Baurechtsdauer werden die Bauwerke zu Bestandteilen des Grundstücks des Grundeigentümers (Heimfall, Art. 779c ZGB). Gemäss Art. 779d Abs. 1 ZGB hat der Grundeigentümer bei Ablauf der Baurechtsdauer dem Bauberechtigten für die heimfallenden Bauwerke eine angemessene Entschädigung (Berücksichtigung objektiver Mehrwert der LS durch Baute und subjektive Interessen des Grundeigentümers) zu leisten. Die Entschädigung für die heimfallenden Bauwerke stellen beim Baurechtsnehmer bei der kantonalen Einkommenssteuer Liegenschaftenertrag (§ 21 Abs. 1 lit. c StG) dar (Fälligkeit: Tag, an dem Baurecht infolge Zeitlauf untergeht, BSK ZGB 779d N 17). Vom Liegenschaftsertrag sind die Anlagekosten als Gewinnungskosten abziehbar (im Privatvermögen ist der Ertrag soweit steuerbar, als der Erlös die Anlagekosten übersteigt; im GV sind die heimfallenden Bauwerke auszubuchen). Sofern die Baute bei Einräumung des Baurechts schon bestand, setzen sich die Anlagekosten aus der (damaligen) Entschädigung für die Baute und der während der Baurechtsdauer vorgenommenen wertvermehrenden Aufwendungen zusammen. Bei Abgeltung durch periodische Leistungen sind die Anlagekosten auf die Leistungsdauer (arithmetisch) zu verteilen und von den steuerbaren Leistungen abzuziehen. Bei der DBSt liegt hingegen ein (im PV steuerfreier) Kapitalgewinn aus Veräusserung vor (BGr, 21.10.2014, 2C_1049/2013).

³⁹ Die Entschädigung für die ins Eigentum des Grundeigentümers übergehenden Bauten stellen nicht abziehbare Anschaffungskosten dar. Im GV sind die Bauten zu aktivieren. Bei periodischen Leistungen sind die in späteren Steuerperioden geschuldeten Leistungen zu passivieren (antizipative Passiven).

⁴⁰ Der Untergang eines Baurechts führt zu keiner Grundstückgewinnsteuer, da die Aufhebung einer Belastung keine Handänderung darstellt (vgl. § 216 Abs. 2 lit. b StG, KommZH 216 N 144).

⁴¹ Die Entschädigung ist als Liegenschaftenertrag (§ 21 Abs. 1 lit. c StG, ev. i.V.m. § 36 StG) steuerbar.

⁴² Die Entschädigung kann vom Leistenden als Gewinnungskosten abgezogen werden.

⁴³ Eine Wegbedingung der Heimfallentschädigung ist zulässig. Bei (teilweise) unentgeltlichem Heimfall der Bauten (d.h. ohne entsprechende Gegenleistung bzw. Differenz zur angemessenen Entschädigung) ist der unentgeltliche Teil beim Eigentümer als Zuwendung von der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer zu erfassen, sofern die Voraussetzungen einer Schenkung/Zuwendung erfüllt sind (§ 3 ff. ESchG). Dabei werden sämtliche gegenseitig geschuldeten Leistungen im Rahmen des Rechtsgeschäfts berücksichtigt (Einmalleistungen und periodische Leistungen bei Einräumung und während Laufzeit, Heimfallentschädigung). Die jeweiligen Leistungen werden auf den Zeitpunkt der Zuwendung an den Begünstigten diskontiert (nach Diskontsatz im Stichjahr).

⁴⁴ Sofern die Heimfallentschädigung im Gegenzug zu einem tieferen Baurechtszins oder einer tieferen Baurechtseinräumungsentuschädigung tiefer als die angemessene Entschädigung vereinbart wird, stellt die Differenz beim Eigentümer im Zeitpunkt des Heimfalls steuerbaren Liegenschaftenertrag dar (Anwendung von § 36).

⁴⁵ § 30 Abs. 3 StG.

⁴⁶ Vgl. FN 44.

⁴⁷ Vgl. FN 16 bzw. 3.

5. Grunddienstbarkeiten¹

5.1 Errichtung, Ausübung und Ablösung einer Grunddienstbarkeit			
Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
a) Einräumung/Ablösung einer dauernden und wesentlichen Grunddienstbarkeit	Empfänger: Leistungen nicht steuerbar ² Leistender: Leistungen nicht abziehbar	Empfänger: Leistungen nicht steuerbar ² Leistender: Leistungen nicht abziehbar	Grundstücksgewinn steuerbar ² (§ 216 Abs. 2 lit. b StG)
b) Einräumung/Ablösung einer nicht dauernden und wesentlichen Grunddienstbarkeit gegen Einmalentschädigung	Empfänger: Einmalentschädigung i.d.R. nicht steuerbar ³ Leistender: Einmalleistung nicht abziehbar ⁴	Empfänger: Einmalentschädigung i.d.R. nicht steuerbar Leistender: Leistung nicht abziehbar	keine GGSt ⁵
c) Einräumung/Ablösung einer nicht dauernden und wesentlichen Grunddienstbarkeit gegen periodische Leistungen	Empfänger: Leistungen steuerbar ⁶ (§ 21 Abs. 1 lit. a StG) Leistender: Leistungen abziehbar, sofern Ertrag steuerbar ⁷	Empfänger: Leistungen steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG) Leistender: Leistungen abziehbar, sofern Ertrag steuerbar	keine GGSt ⁵

¹ Bei der Grunddienstbarkeit besteht die Belastung eines dienenden Grundstücks (beschränktes dingliches Recht) zugunsten des jeweiligen Eigentümers eines herrschenden Grundstücks (Art. 730 ff. ZGB). Zur Errichtung einer Grunddienstbarkeit ist ein gültiges Rechtsgeschäft (schriftlicher Dienstbarkeitsvertrag) und eine Eintragung im Grundbuch erforderlich (Art. 731 f. ZGB). Die Dauer der Grunddienstbarkeit ist gesetzlich nicht beschränkt, kann aber rechtsgeschäftlich befristet werden (BSK ZGB 734 N 8). Die Grunddienstbarkeit geht unter mit der Löschung des Eintrages im Grundbuch, wozu eine schriftliche Erklärung der Berechtigten beizubringen ist (Art. 734 i.V.m. 964 ZGB).

² Die Belastung mit einer Grunddienstbarkeit unterliegt der GGSt und nicht der Einkommenssteuer, falls sie dauernd (auf unbegrenzte Zeit errichtet) und wesentlich (wesentliche Beeinträchtigung der Bewirtschaftungs- oder Veräußerungsmöglichkeit) ist, und gegen Entgelt erfolgt (§ 216 Abs. 2 lit. b StG). Zur Berechnung des Grundstücksgewinns ist der Wertverminderungsanteil des Grundstücks durch die Belastung zu bestimmen (Teilveräußerung/Aufspaltung der Eigentumsrechte). Auch die entgeltliche Ablösung einer solchen Grunddienstbarkeit unterliegt (auch wenn in § 216 Abs. 2 lit. b StG nicht erwähnt) als Teilveräußerung der GGSt (BGR, 3.6.2013, 2C_1151/2012, BGE 139 II 363; als Anlagekosten gelten i.d.R. die Aufwendungen beim (letzten) Erwerbsvorgang plus wertvermehrnde Aufwendungen). Bei (teilweise) unentgeltlicher Einräumung/Ablösung der Grunddienstbarkeit (d.h. ohne entsprechende Gegenleistung) ist der unentgeltliche Teil als Zuwendung von der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer zu erfassen (§ 3 ff. ESchG), sofern keine GGSt erhoben wird.

³ Bei einer auf unbegrenzte Zeit errichteten (aber nicht wesentlichen) Grunddienstbarkeit stellt die Einmalleistung für die Einräumung oder Ablösung Ersatz für den Minderwert des GS dar und ist beim Empfänger nicht steuerbar. Bei einer zeitlich befristeten Grunddienstbarkeit (selten) stellt die Einmalleistung für die Errichtung (bzw. Ablösung) beim Empfänger steuerbaren Ertrag aus unbeweglichem Vermögen (§ 21 Abs. 1 lit. a i.V.m. § 36 StG) dar (keine Anwendung des Praktikabilitätsmodells; vgl. zur Besteuerung im GV, 4.1 FN 5, 6 analog).

⁴ Bei einer zeitlich unbegrenzten Grunddienstbarkeit stellt die Einmalleistung nicht abziehbare Anschaffungskosten dar. Im GV ist der zusätzliche Wert des herrschenden Grundstücks aufgrund der Grunddienstbarkeit zu aktivieren. Bei zeitlich begrenzten Grunddienstbarkeiten kann die Einmalleistung in der Steuerperiode der Leistung als Gewinnungskosten abgezogen werden, falls ein Ertrag aus der Dienstbarkeit zu versteuern ist. Im GV ist der Aufwand zeitlich abzugrenzen (Teilung der Leistung durch Dienstbarkeitsdauer und Aktivierung des Saldos).

⁵ Keine GGSt, da keine dauernde und wesentliche Beeinträchtigung der Bewirtschaftungs- oder Veräußerungsmöglichkeit (vgl. FN 2).

⁶ Sofern die periodischen Leistungen während der gesamten Dauer der Grunddienstbarkeit geschuldet sind, stellen sie steuerbaren Ertrag aus unbeweglichem Vermögen dar (§ 21 Abs. 1 lit. a StG). Sofern die Errichtung oder Ablösung einer zeitlich unbegrenzten Grunddienstbarkeit gegen eine Leibrente oder Zeitrente geschieht, ist nur der Zinsanteil (40% bzw. Zinsquote) steuerbar (§ 22 Abs. 3 StG, § 20 Abs. 1 lit. a StG) und vom Leistenden abziehbar (§ 31 Abs. 1 lit. b bzw. a StG).

⁷ Der Leistende kann die periodischen Leistungen (als Gewinnungskosten) abziehen, falls er den Ertrag versteuern muss.

Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
d) Veräußerung eines mit einer Grunddienstbarkeit belasteten Grundstücks	-	-	GGSt: rechtliche Verschlechterung/Verbesserung ⁸
e) Vermögen	Wertverminderung / Wertvermehrung berücksichtigen ⁹ (§ 39 StG)	keine Vermögenssteuer	-
f) Unterhaltskosten	Unterhaltskosten abziehbar ¹⁰ (§ 30 Abs. 2 StG)	Unterhaltskosten abziehbar (Art. 32 Abs. 2 DBG)	-

⁸ Eine Grunddienstbarkeit kann nur durch Veräußerung (bzw. Teilung) des herrschenden bzw. dienenden GS übertragen werden. Bei der Bestimmung der Grundstückgewinnsteuer wird eine Grunddienstbarkeit, welche bei Erwerb des GS noch nicht bestand, dadurch berücksichtigt, dass beim Erwerbspreis der der tatsächlichen Verschlechterung entsprechende Wert abgezogen wird (KommZH 219 N 19, RB 1963 Nr. 69). Bei Veräußerung des herrschenden GS wird eine Grunddienstbarkeit, welche bei Erwerb des GS noch nicht bestand, dadurch berücksichtigt, dass die für die Einräumung der Grunddienstbarkeit geleistete Entschädigung als wertvermehrende Aufwendung angerechnet wird oder dass beim Erwerbspreis der der tatsächlichen Verbesserung entsprechende Wert hinzugerechnet wird.

⁹ Die durch die Grunddienstbarkeit entstehende Wertverminderung des dienenden Grundstücks und Wertvermehrung des herrschenden Grundstücks ist grundsätzlich beim Vermögenssteuerwert zu berücksichtigen (KommZH, 39 N 48; in der Praxis wird die Wertveränderung durch die Dienstbarkeit nur berücksichtigt, falls der aktuelle Vermögenssteuerwert nicht mehr in der Bandbreite von 70%-100% des Verkehrswerts liegt). Zeitlich begrenzte Dienstbarkeiten führen i.d.R. nicht zu einer Veränderung der Vermögenssteuerwerte.

¹⁰ Sofern für den Berechtigten aufgrund der Grunddienstbarkeit Unterhaltskosten entstehen (vgl. Art. 741 ZGB), kann er diese steuerlich abziehen.

6. Andere Personaldienstbarkeiten¹

6.1 Errichtung, Ausübung und Ablösung einer Personaldienstbarkeit			
Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
a) Besteuerung der Personaldienstbarkeiten nach Art. 781 ZGB	Verweis auf Besteuerung der Grunddienstbarkeit ²	Verweis auf Besteuerung der Grunddienstbarkeit ²	Verweis auf Besteuerung der Grunddienstbarkeit ^{2, 3}
b) Übertragung Personaldienstbarkeit (als GS in Grundbuch aufgenommen)	-	-	GGSt ⁴
c) Übertragung einer zeitlich unbefristeten Personaldienstbarkeit ⁵ (nicht als GS ins GB aufgenommen)	Empfänger: Entschädigung nicht steuerbar ⁶ Neuer Berechtigter: Leistung nicht abziehbar	Empfänger: Entschädigung nicht steuerbar Neuer Berechtigter: Leistung nicht abziehbar	keine GGSt ⁷
d) Übertragung einer zeitlich befristeten Personaldienstbarkeit (nicht als GS ins GB aufgenommen)	Empfänger: Entschädigung steuerbar ⁸ (§ 21 Abs. 1 lit. a StG) Neuer Berechtigter: Leistung abziehbar, sofern Ertrag steuerbar	Empfänger: Entschädigung steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG) Neuer Berechtigter: Leistung abziehbar, sofern Ertrag steuerbar	keine GGSt ⁷

¹ Bei den Personaldienstbarkeiten besteht eine Belastung eines Grundstücks (Ausnahme: Nutzniessung ist auch an Fahrnis, Rechten und Vermögen möglich) zugunsten einer bestimmten Person, ein herrschendes Grundstück fehlt (Art. 745-781 ZGB). Nicht übertragbare (reguläre) Personaldienstbarkeiten sind die Nutzniessung, das Wohnrecht und (sofern nichts anderes vereinbart) andere Personaldienstbarkeiten nach Art. 781 ZGB. Übertragbare (irreguläre) Personaldienstbarkeiten sind (sofern nichts anderes vereinbart) das Baurecht und das Quellenrecht. Personaldienstbarkeiten an Grundstücken, welche selbständig (übertragbar und vererblich) und dauernd (auf mindestens 30 Jahre begründet) sind, können als GS ins Grundbuch aufgenommen werden (Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 ZGB). Zur Errichtung einer Personaldienstbarkeit nach Art. 781 ZGB an unbeweglichem Vermögen ist ein gültiges Rechtsgeschäft (schriftlicher Dienstbarkeitsvertrag) und eine Eintragung in das Grundbuch erforderlich (Art. 781 i.V.m. 731 f. ZGB). Die Personaldienstbarkeit nach Art. 781 ZGB geht unter mit der Löschung des Eintrages im Grundbuch, wozu eine schriftliche Erklärung der Berechtigten beizubringen ist (Art. 734 i.V.m. 964 ZGB).

² Betreffend steuerlicher Behandlung von Einräumung, Ausübung und Beendigung einer Personaldienstbarkeit nach Art. 781 ZGB kann grundsätzlich auf die Behandlung der Grunddienstbarkeiten (vgl. 5.) verwiesen werden.

³ Die Einräumung/Ablösung einer Personaldienstbarkeit unterliegt der GGSt, falls die Personaldienstbarkeit irregulär (übertragbar und vererblich) ist und auf unbeschränkte Zeit errichtet wird (dauernde Belastung), eine wesentliche Belastung vorliegt und die Einräumung/Ablösung gegen Entgelt erfolgt (§ 216 Abs. 2 lit. b StG; vgl. 5.1 FN 2).

⁴ Für die Übertragung einer ins GB als Grundstück aufgenommenen Personaldienstbarkeit gelten die Regeln für die Übertragung von Grundeigentum (öffentliche Beurkundung, Eintragung Erwerber in GB). Es liegt eine zivilrechtliche Handänderung an einem Grundstück vor, welche die GGSt auslöst (auch bei Rückübertragung auf Eigentümer der LS) (KommZH 216 N 139). Als Anlagekosten sind (u.a.) die geleisteten Entschädigungen für die zukünftige Belastung anrechenbar (sofern nicht bereits bei der Einkommenssteuer abgezogen).

⁵ Personaldienstbarkeiten nach Art. 781 ZGB sind nur übertragbar, falls dies von den Parteien so vereinbart wurde (Art. 781 Abs. 2 ZGB). Sofern eine übertragbare Personaldienstbarkeit nicht als GS ins GB eingetragen wurde, genügt für die Übertragung ein schriftlicher Vertrag mit der Erklärung des Übertragenden und der Bezeichnung des neuen Berechtigten (umstritten: ob GB-Eintragung erforderlich; vgl. BSK ZGB 780 N 13 zum Quellenrecht).

⁶ Bei einer unbefristeten Personaldienstbarkeit stellt die Entschädigung Entgelt für das übertragene Recht dar und ist beim Empfänger nicht steuerbar bzw. beim Leistenden nicht abziehbar.

⁷ Die Übertragung einer nicht als GS ausgestalteten Personaldienstbarkeit löst i.d.R. keine GGSt aus (KommZH § 216 N 132). Allenfalls kann eine wirtschaftliche Handänderung i.S.v. § 216 Abs. 2 lit. a StG vorliegen.

⁸ Die Entschädigung ist als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen steuerbar (§ 21 Abs. 1 lit. a StG i.V.m. § 36 StG). Als Gewinnungskosten sind die geleisteten Entschädigungen für die zukünftige Belastung anrechenbar, sofern sie nicht bereits bei der Einräumung abgezogen wurden. Der neue Dienstbarkeitsberechtigte kann seine Leistung als Gewinnungskosten abziehen, falls ein Ertrag aus der Dienstbarkeit zu versteuern ist.

7. Grundlast¹

7.1 Einräumung, Ausübung und Ablösung einer Grundlast			
Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
a) Einräumung/Ablösung einer Grundlast gegen Einmalentschädigung	Empfänger: Einmalentschädigung i.d.R. nicht steuerbar ² Leistender: Leistung nicht abziehbar ²	Empfänger: Leistungen nicht steuerbar Leistender: Leistungen nicht abziehbar	keine GGSt ³
b) Einräumung/Ablösung einer Grundlast gegen periodische Leistungen	Empfänger: Leistungen steuerbar ⁴ (§ 21 Abs. 1 lit. a StG) Leistender: Leistungen abziehbar, sofern Ertrag steuerbar ⁵	Empfänger: Leistungen steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG) Leistender: Leistungen abziehbar, sofern Ertrag steuerbar	keine GGSt
c) Ausübung der Grundlast	Empfänger: Ertrag steuerbar ⁶ (§ 21 Abs. 1 lit. a StG) Leistender: Leistungen abziehbar ⁷ (§ 31 Abs. 1 lit. b StG)	Empfänger: Ertrag steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG) Leistender: Leistungen abziehbar (Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG)	keine GGSt
d) Vermögen	Wertverminderung / Wertvermehrung berücksichtigen ⁸ (§ 39 StG)	keine Vermögenssteuer	-

¹ Durch eine Grundlast wird der jeweilige Eigentümer eines Grundstücks zu einer Leistung an einen Berechtigten verpflichtet (Realobligation), für die er ausschliesslich mit dem Grundstück haftet (Art. 782 ZGB). Der Gläubiger hat keine persönliche Forderung gegen den Schuldner, sondern nur ein Recht auf Befriedigung aus dem Wert des belasteten Grundstücks (blosse Sachhaftung). Da eine Verpflichtung zu einer Leistung und nicht nur ein Unterlassen oder Dulden geschuldet ist, bildet die Grundlast keine Dienstbarkeit. Die Errichtung einer Grundlast bedarf der öffentlichen Beurkundung und der Eintragung in das GB (Art. 783 ZGB). Nach 30-jährigem Bestand der Grundlast kann der Schuldner die Ablösung verlangen, auch wenn eine längere Dauer oder die Unablösbarkeit verabredet wurde (Art. 788 Abs. 1 Ziff. 2 ZGB). Die Grundlast geht unter mit der Löschung des Eintrages im Grundbuch (Art. 786 ZGB).

² Bei einer auf unbegrenzte Zeit errichteten Grundlast stellt die Einmalleistung für die Einräumung oder Ablösung Ersatz für den Minderwert/Mehrwert des GS dar und ist beim Empfänger nicht steuerbar bzw. beim Leistenden nicht abziehbar. Bei einer zeitlich befristeten Grundlast stellt die Einmalleistung für die Errichtung (bzw. Ablösung) beim Empfänger steuerbaren Ertrag aus unbeweglichem Vermögen (§ 21 Abs. 1 lit. a i.V.m. § 36 StG) dar und kann vom Leistenden abgezogen werden, falls ein Ertrag aus der Grundlast bei ihm besteuert wird (keine Anwendung des Praktikabilitätsmodells; vgl. zur Besteuerung im GV, 4.1 FN 5, 6).

³ Die Belastung mit einer Grundlast unterliegt nicht der GGSt, da keine Dienstbarkeit oder öffentlichrechtliche Eigentumsbeschränkung vorliegt (§ 216 Abs. 2 lit. b StG).

⁴ Sofern die periodischen Leistungen während der gesamten Dauer der Grundlast geschuldet sind, stellen sie steuerbaren Ertrag aus unbeweglichem Vermögen dar (§ 21 Abs. 1 lit. a StG). Sofern die Errichtung oder Ablösung einer zeitlich unbegrenzten Grunddienstbarkeit gegen ein Leibrente oder Zeitrente geschieht, ist nur der Zinsanteil (40% bzw. Zinsquote) steuerbar (§ 22 Abs. 3 StG, § 20 Abs. 1 lit. a StG) und vom Leistenden abziehbar (§ 31 Abs. 1 lit. b bzw. a StG).

⁵ Der Leistende kann die periodischen Leistungen (als Gewinnungskosten) abziehen, falls er den Ertrag aus der Grundlast versteuern muss.

⁶ Die Leistungen stellen beim Berechtigten Ertrag aus unbeweglichem Vermögen dar (§ 21 Abs. 1 lit. a StG).

⁷ Der Leistende kann effektive Aufwendungen als dauernde Lasten (§ 31 Abs. 1 lit. b StG) abziehen, sofern der Abzug nicht bereits durch eine Verminderung des Ertrags des Grundstücks berücksichtigt wurde (vgl. VGr, 31.3.2010, SB.2009.00114; BGr, 24.11.2010, 2C_542/2010). Dauernde Lasten i.S.v. § 31 Abs. 1 lit. b StG sind Verpflichtungen, welche dem Pflichtigen auf Dauer oder während eines längeren Zeitraums auferlegt sind, aus einem Vermögensgegenstand erbracht werden müssen und dessen Nutzungswert vermindern (vgl. VGr, 20.4.2011, SB.2010.00087, auch zur Abgrenzung gegenüber der Leibrente).

⁸ Eine durch die Grundlast entstehende Wertverminderung des Grundstücks ist grundsätzlich beim Vermögenssteuerwert zu berücksichtigen (KommZH, 39 N 48; in der Praxis wird die Wertveränderung nur berücksichtigt, falls der aktuelle Vermögensteuerwert nicht mehr in der Bandbreite von 70%-100% des Verkehrswerts liegt).

Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
e) Übertragung einer zeitlich unbefristeten Grundlast ⁹ (nicht als GS ins GB aufgenommen)	Empfänger: Entschädigung nicht steuerbar ¹⁰ Neuer Berechtigter: Leistung nicht abziehbar	Empfänger: Entschädigung nicht steuerbar Neuer Berechtigter: Leistung nicht abziehbar	keine GGSt ¹¹
f) Übertragung einer zeitlich befristeten Grundlast (nicht als GS ins GB aufgenommen)	Empfänger: Entschädigung steuerbar ¹² (§ 21 Abs. 1 lit. a StG) Neuer Berechtigter: Leistung abziehbar, sofern Ertrag steuerbar	Empfänger: Entschädigung steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG) Neuer Berechtigter: Leistung abziehbar, sofern Ertrag steuerbar	keine GGSt
g) Veräußerung eines mit einer Grundlast belasteten Grundstücks	-	-	GGSt: allenfalls rechtliche Verschlechterung ¹³

⁹ Die persönliche Grundlast kann, sofern nicht durch spezielle Abrede unabtretbar, durch Abtretung in einfacher Schriftform übertragen werden (z.T. wird in der Lehre öffentliche Beurkundung gefordert; vgl. BSK ZGB 783 N 17). Ob eine selbständige und dauernde Personalgrundlast als GS ins GB eingetragen werden kann, ist umstritten (vgl. BSK ZGB 655 N 17, 783 N 12).

¹⁰ Bei einer unbefristeten Grundlast stellt die Entschädigung Entgelt für das übertragene Recht dar und ist beim Empfänger nicht steuerbar bzw. beim Leistenden nicht abziehbar.

¹¹ Die Übertragung einer Grundlast löst keine GGSt aus (vgl. FN 3).

¹² Die Entschädigung ist als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen steuerbar (§ 21 Abs. 1 lit. a StG i.V.m. § 36 StG). Als Gewinnungskosten sind die geleisteten Entschädigungen für die zukünftige Belastung anrechenbar, sofern sie nicht bereits bei der Einräumung abgezogen wurden. Der neue Berechtigte kann seine Leistung als Gewinnungskosten abziehen, falls der Ertrag aus der Grundlast zu versteuern ist.

¹³ Bei der Bestimmung der Grundstückgewinnsteuer wird eine Grundlast, welche bei Erwerb des GS noch nicht bestand, dadurch berücksichtigt, dass beim Erwerbspreis der der tatsächlichen Verschlechterung entsprechende Wert abgezogen wird (KommZH 219 N 19).

8. Vorkaufs-, Kaufs-, Rückkaufsrecht: Vorgemerkte persönliche Rechte¹

8.1 Vorkaufsrecht ²			
Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
a) Einräumung eines Vorkaufsrechts gegen Entgelt	Empfänger: ev. Entgelt steuerbar ³ (§ 21 Abs. 1 lit. a StG)	Empfänger: ev. Entgelt steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG)	ev. GGSt ⁴
b) Ablösung / Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechts gegen Entgelt	Empfänger: Entgelt steuerbar ⁵ (§ 23 lit. d StG)	Empfänger: Entgelt steuerbar (Art. 23 lit. d DBG)	ev. GGSt ⁶
c) Übertragung eines Vorkaufsrechts gegen Entgelt	Empfänger: Leistungen steuerbar ⁷ (§ 21 Abs. 1 lit. a StG)	Empfänger: Leistungen steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG)	ev. GGSt ⁸
d) Vermögen	i.d.R. keine Wertverminderung berücksichtigen ⁹ (§ 39 StG)	keine Vermögenssteuer	-
e) Veräusserung eines mit einem vorgemerkten persönlichen Recht belasteten Grundstücks	-	-	GGSt: allenfalls rechtliche Verschlechterung ¹⁰

¹ Gewisse persönliche (obligatorische) Rechte, wie das Vor- und Rückkaufsrecht und das Kaufsrecht, können im Grundbuch vorgemerkt werden (Art. 959 ZGB). Durch die Vormerkung wird kein dingliches Recht geschaffen, jedoch erhält das vorgemerkte Recht Wirkung gegenüber jedem später am GS erworbenen Recht (dingliche Verstärkung des Rechts). Besteuerung interkantonal am Belegenheitsort (BGr, 12.10.2012, 2C_41/2012).

² Das Vorkaufsrecht ist das (Gestaltungs-)Recht, bei Eintritt des Vorkaufsfalles (Verkauf des GS) durch einseitige Willenserklärung die Übertragung des Eigentums am GS zu verlangen (Art. 216-216e OR, Art. 681 ff. ZGB). Der Vorkaufsvertrag bedarf grundsätzlich der öffentlichen Beurkundung, beim unlimitierten Vorkaufsrecht reicht schriftliche Form (Art. 216 OR). Vorkaufsrechte dürfen für höchstens 25 Jahre vereinbart und vorgemerkt werden (Art. 216a OR). Sofern nichts anderes vereinbart, ist das vertragliche Vorkaufsrecht vererblich, aber nicht abtretbar (Art. 216b OR).

³ Das Entgelt stellt beim Eigentümer steuerbaren Ertrag aus unbeweglichem Vermögen dar, sofern es nicht von der GGSt erfasst wird (vgl. FN 4, 6; ev. Revision Einschätzungsentscheid Einkommenssteuer).

⁴ Sofern ein limitiertes Vorkaufsrecht ausübt wird und das Entgelt für die Einräumung des Vorkaufsrechts als Teil des Kaufpreises gilt, ist das Entgelt von der GGSt zu erfassen (ev. Revision des Einkommenssteuerentscheids). Die blosser Einräumung eines Vorkaufsrechts unterliegt nicht der GGSt nach § 216 Abs. 2 lit. b StG, da keine Dienstbarkeit oder öffentlichrechtliche Eigentumsbeschränkung vorliegt und stellt i.d.R. auch keine wirtschaftliche Handänderung nach § 216 Abs. 2 lit. a StG dar (vgl. KommZH 216 N 85; RB 1965 Nr. 54), sofern kein Kettenhandel vorliegt (vgl. FN 6).

⁵ Es liegt eine steuerbare Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechtes vor (KommZH 23 N 47), sofern kein Kettenhandel vorliegt (vgl. FN 6). Die geleistete Entschädigung für die Einräumung des Vorkaufsrechts ist als Gewinnungskosten anrechenbar.

⁶ Wird die Entschädigung vom Erwerber des GS im Rahmen eines GS-Kaufs an den Berechtigten zwecks Ablösung des Vorkaufsrechts geleistet, so bildet sie eine weitere Kaufpreisleistung, welche bei der GGSt berücksichtigt wird (RB 1998 Nr. 163). Dies steht der Besteuerung der Entschädigung beim Berechtigten nicht entgegen. Der Eigentümer kann die Entschädigung nur dann als rechtliche Verbesserung geltend machen, wenn das Vorkaufsrecht bei Erwerb des GS bereits bestand. In diesem Fall liegt kein Kettenhandel vor. Ein Kettenhandel mit Grundstückgewinnsteuer für den Berechtigten liegt dann vor, wenn der Berechtigte das Vorkaufsrecht im Vorkaufsfalle einem Dritten (der mit Käufer nicht identisch ist) überträgt, der demzufolge das GS anstelle des Käufers tatsächlich erwirbt (vgl. RB 1965 Nr. 54).

⁷ Mit der Übertragung oder Abtretung eines vorgemerkten persönlichen Rechts geht die Wirkung der Vormerkung auf den Erwerber über. Die Entschädigung stellt beim Empfänger steuerbaren Ertrag aus unbeweglichem Vermögen (§ 21 Abs. 1 lit. a) dar, sofern kein Kettenhandel vorliegt (vgl. FN 6). Die geleistete Entschädigung für die Einräumung des Vorkaufsrechts ist als Gewinnungskosten anrechenbar.

⁸ Die blosser Übertragung eines Vorkaufsrechts führt i.d.R. nicht zu einer grundstückgewinnsteuerpflichtigen Handänderung, sofern kein Kettenhandel vorliegt (vgl. FN 6).

⁹ In der Regel werden bei der Vermögenssteuer vorgemerkte persönliche Rechte bei der Bewertung des belasteten Grundstücks nicht wertmindernd berücksichtigt (KommZH 39 N 48; vgl. auch 5.1 FN 9).

¹⁰ Bei der Bestimmung der Grundstückgewinnsteuer wird ein vorgemerktes persönliches Recht, welches bei Erwerb des GS noch nicht bestand, dadurch berücksichtigt, dass beim Erwerbspreis der der tatsächlichen Verschlechterung entsprechende Wert abgezogen wird (KommZH 219 N 19).

8.2 Kaufs- und Rückkaufsrecht ¹¹			
Art der Leistungen	StSt / ESchSt	DBSt	GGSt
a) Einräumung eines Kaufsrechts gegen Entgelt	Eigentümer: ev. Entgelt steuerbar ¹² (§ 21 Abs. 1 lit. a StG)	Eigentümer: ev. Entgelt steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG)	ev. GGSt ¹³
b) Ablösung / Verzicht auf die Ausübung eines Kaufsrechts gegen Entgelt	Empfänger: Entgelt steuerbar ¹⁴ (§ 23 lit. d StG)	Empfänger: Entgelt steuerbar (Art. 23 lit. d DBG)	ev. GGSt ¹⁵
c) Übertragung eines Kaufsrechts gegen Entgelt	Empfänger: Leistungen steuerbar ¹⁶ (§ 21 Abs. 1 lit. a StG)	Empfänger: Leistungen steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG)	ev. GGSt ¹⁷
d) Vermögen	i.d.R. keine Wertverminderung berücksichtigen ¹⁸ (§ 39 StG)	keine Vermögenssteuer	-
e) Veräußerung eines mit einem vorgemerkten persönlichen Recht belasteten Grundstücks	-	-	GGSt: allenfalls rechtliche Verschlechterung ¹⁹

¹¹ Das Kaufsrecht ist das (Gestaltungs-)Recht, durch einseitige Willenserklärung einen Kaufvertrag perfekt zu machen. Das Rückkaufsrecht gibt dem Veräußerer die Befugnis, unter gewissen vertraglich festgesetzten Bedingungen durch einseitige Erklärung die entgeltliche Rückübertragung vom Erwerber zu verlangen (Art. 216-216e OR). Der Vertrag über ein Kaufs- oder Rückkaufsrecht an einem GS bedarf der öffentlichen Beurkundung (Art. 216 Abs. 2 OR). Rückkaufsrechte dürfen für höchstens 25 Jahre, Kaufsrechte für höchstens 10 Jahre vereinbart und vorgemerkt werden (Art. 216a OR). Sofern nichts anderes vereinbart ist, sind die vertraglichen Kaufs- und Rückkaufsrechte vererblich, aber nicht abtretbar (Art. 216b OR). Für die steuerliche Behandlung gelten für das Rückkaufsrecht grundsätzlich die gleichen Regeln wie für das Kaufsrecht, so dass nachfolgend nur das Kaufsrecht genannt wird.

¹² Das Entgelt stellt beim Eigentümer steuerbaren Ertrag aus unbeweglichem Vermögen dar, sofern es nicht von der GGSt erfasst wird (vgl. FN 13; ev. Revision Einschätzungsentscheid Einkommenssteuer).

¹³ Sofern der Berechtigte das Kaufsrecht ausübt und die Entschädigung als Anzahlung an den Kaufpreis gilt, ist sie von der GGSt zu erfassen (Revision des Einkommenssteuerentscheid, falls im Einschätzungszeitpunkt noch nicht feststand). Die bloße Einräumung eines Kaufsrechts stellt grundsätzlich noch keine wirtschaftliche Handänderung nach § 216 Abs. 2 lit. a StG dar, es kann aber eine solche vorliegen, sofern im Rahmen des Kaufrechtsvertrags wesentliche Teile der Verfügungsmacht über das Grundeigentum übertragen werden (Substitutionsklausel, Verwaltung LS auf eigene Rechnung, Wahl der Mieter usw., vgl. RB 1977 Nr. 92). Eine wirtschaftlich Handänderung liegt auch bei Kettenhandel vor, d.h. wenn der Kaufsberechtigte aufgrund einer Substitutionsklausel einen Dritten in den Kaufrechtsvertrag eintreten lässt und dieser durch Ausübung des Kaufsrechts zivilrechtlicher Eigentümer des Grundstücks wird oder durch Verzicht auf die Ausübung des Kaufsrechts dem Dritten zum GS-Erwerb verholfen wird (vgl. RB 1984 Nr. 67, RB 1997 Nr. 55).

¹⁴ Es liegt eine steuerbare Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechtes vor (KommZH 23 N 47), sofern nicht ein Kettenhandel oder eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt (vgl. FN 13). Die geleistete Entschädigung für die Einräumung des Kaufsrechts ist als Gewinnungskosten anrechenbar.

¹⁵ Sofern ein Kettenhandel oder eine wirtschaftliche Handänderung (vgl. FN 13) vorliegt, werden die Leistungen im Rahmen der GGSt erfasst. Liegt kein Kettenhandel vor und wird die Entschädigung vom Erwerber des GS im Rahmen eines GS-Kaufs an den Berechtigten zwecks Ablösung des Kaufsrechts geleistet, so bildet sie eine weitere Kaufpreisleistung welche bei der GGSt berücksichtigt wird (RB 1998 Nr. 163), was aber der Besteuerung der Entschädigung beim Berechtigten nicht entgegensteht. Der Eigentümer kann die Entschädigung nur dann als rechtliche Verbesserung geltend machen, wenn das Kaufsrecht bei Erwerb des GS bereits bestand.

¹⁶ Mit der Übertragung oder Abtretung eines vorgemerkten persönlichen Rechts geht die Wirkung der Vormerkung auf den Erwerber über. Die Entschädigung (unter Abzug der Aufwendungen für die Einräumung) stellt beim Empfänger steuerbaren Ertrag aus unbeweglichem Vermögen (§ 21 Abs. 1 lit. a) dar, sofern keine wirtschaftliche Handänderung vorliegt (vgl. FN 13).

¹⁷ Sofern eine wirtsch. Handänderung vorliegt (vgl. FN 13), sind die Leistungen von der GGSt zu erfassen.

¹⁸ In der Regel werden bei der Vermögenssteuer vorgemerkte persönliche Rechte bei der Bewertung des belasteten Grundstücks nicht wertmindernd berücksichtigt (KommZH 39 N 48; vgl. auch 5.1 FN 9).

¹⁹ Bei der Bestimmung der Grundstückgewinnsteuer wird ein vorgemerktes persönliches Recht, welches bei Erwerb des GS noch nicht bestand, dadurch berücksichtigt, dass beim Erwerbspreis der der Verschlechterung entsprechende Wert abgezogen wird (KommZH 219 N 19).

Zürich, den 6. September 2017

Kantonales Steueramt Zürich
Die Chefin:

M. Züger