



## 72 Nr. 1 Steuerbegründende Veräusserungen

### 1. Zivilrechtliche Veräusserung

Abs. 1 von § 72 StG umfasst die sogenannten zivilrechtlichen Veräusserungen, d.h. Eigentumsübertragungen, die durch Eintrag im Grundbuch zum Ausdruck gebracht werden. Der Grundbucheintrag erfolgt aufgrund privater Rechtsgeschäfte (beispielsweise Kauf, Tausch, Schenkung, Erbgang oder auch Sacheinlage) oder aufgrund amtlicher Verfügung (Enteignung, Zwangsvollstreckung, Güterzusammenlegung, richterliches Urteil). Diese zivilrechtlichen Handänderungen sind auch dann steuerpflichtig, wenn sie wirtschaftlich betrachtet keine Handänderung darstellen (z.B. eine Sacheinlage in die vom Eigentümer beherrschte Gesellschaft), sofern nicht ausdrücklich ein Steueraufschub oder eine Steuerbefreiung zu gewähren ist.

Die zivilrechtliche Veräusserung setzt neben einem gültigen Rechtsgrund auch die Eintragung im Grundbuch voraus. Die Eigentumsübertragung am Grundstück als steuerbegründende Veräusserung erfolgt erst mit der Eintragung der Handänderung im Grundbuch, d. h. im Hauptbuch für jene Fälle, in denen dieser konstitutiv ist. Erst mit dem Eigentumsübergang wird die Grundstücksgewinnsteuer ausgelöst. Der Abschluss des Veräusserungsvertrags allein genügt nicht für eine Steuererhebung, sodass ein ungültiger (anfechtbarer oder nichtiger) Kaufvertrag keine steuerpflichtige Veräusserung nach sich zieht.

Steuerauslösend sind auch Veränderungen von Teileigentumsquoten. Ändern die Beteiligungsquoten an gemeinschaftlichem Eigentum, liegt im Umfang der geänderten Quote eine steuerauslösende Handänderung vor. Unter «gemeinschaftlichem Eigentum» ist sowohl Mit- (Art. 646 ff. ZGB) wie Gesamteigentum (Art. 652 ff. ZGB) zu verstehen. Gesamteigentumsquoten werden nach dem Steuergesetz gleich behandelt wie Miteigentumsanteile. Dementsprechend sind auch steuerauslösend alle Veränderungen im Personenbestand von Gesamthandverhältnissen an Liegenschaften (Erbengemeinschaften, Gemeinderschaften und Personengesellschaften), wie etwa beim Eintritt oder Austritt von Mitgliedern. Der Steuerpflicht unterliegen auch die Begründung und Aufhebung des Gesamt- bzw. Miteigentums (StE 1993 B 42.21 Nr. 7) sowie die Verschiebung von Gesamteigentumsquoten und Miteigentumsanteilen. Die Umwandlung von Gesamt- in Miteigentum (oder umgekehrt) ohne Verschiebung der Eigentumsquoten ist dagegen nicht steuerpflichtig (§ 73 lit. g StG).

Bei gemeinsamer und gleichzeitiger Übertragung von Miteigentumsanteilen haben die Miteigentümer die Steuer gemeinsam zu entrichten, somit für die Bemessung auch der Gesamtgewinn herangezogen wird. Veräussern die Gesamteigentümer ein Grundstück, ist die Gemeinschaft als solche – und nicht die einzelnen Teileigentümer bloss für ihre Quote – steuerpflichtig (§ 74 Abs. 2 StG). Ebenso, auch unter Ausschluss des Übernehmenden bei Aufhebung von Gesamteigentum und Übernahme des Ganzen durch einen Teileigentümer.

### 2. Wirtschaftliche Handänderungen (§ 72 Abs. 2 lit. a StG)

#### 2.1 Allgemeines

Die Formulierung «Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht» beinhaltet eine Generalklausel, die grundsätzlich alle Fälle erfasst, die wirtschaftlich betrachtet eine Handänderung an einem Grundstück darstellen. Eine wirtschaftliche Handänderung ist dann anzunehmen, wenn die Verfügungsgewalt über ein Grundstück – wichtigster Inhalt des zivilrechtlichen Eigentums – übertragen wird und sich die Wirkungen des Rechtsgeschäfts im Wesentlichen auf die Übertragung eines Grundstücks beschränken. Damit tritt wirtschaftlich und tatsächlich eine ähnliche Wirkung wie bei einer zivilrechtlichen Handänderung ein.

#### 2.2 Veräusserung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften

Der in der Praxis häufigste Fall einer wirtschaftlichen Handänderung ist derjenige der Übertragung der **Mehrheitsbeteiligung** an einer Immobiliengesellschaft. Der Zweck einer Immobiliengesellschaft liegt ausschliesslich oder vorwiegend darin, das Eigentum an einem oder mehreren Grundstücken zu halten und zu nutzen sowie von deren Wertsteigerung zu profitieren. Die Immobiliengesellschaften wurden früher – als eine wirtschaftliche Betrachtungsweise noch nicht im Gesetz verankert war – benutzt, um Steuern zu sparen (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 110).

Nach der basellandschaftlichen Praxis liegt eine **Immobiliengesellschaft** dann vor, wenn die Aktiven zu mindestens zwei Dritteln aus Immobilien bestehen **und** mindestens zwei Drittel der Erträge aus Immobilien stammen. Diese beiden Voraussetzungen müssen kumulativ gegeben sein. Ob im konkreten Einzelfall eine



Immobilien-gesellschaft vorliegt, sollte somit anhand der oben erwähnten quantitativen wie auch anhand qualitativer Merkmale beurteilt werden.

Die basellandschaftliche Praxis nimmt eine steuerbare wirtschaftliche Veräusserung an, wenn aus der **Sicht des Veräusserers** eine Mehrheitsbeteiligung (über 50 %) an einer Immobilien-gesellschaft die Hand wechselt, wobei hier die Mehrheit der Stimmrechte entscheidend ist. Praxisgemäss werden mehrere Veräusserungen von Beteiligungsrechten derselben Immobilien-gesellschaft innerhalb von fünf Jahren **zusammengerechnet**. Durch die Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung wird die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück vom Veräusserer preisgegeben und auf eine Drittperson übertragen. Entscheidendes Kriterium muss somit der Übergang der effektiven Verfügungsgewalt über das Grundstück sein (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 112). Ein Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht wird dabei auch dann angenommen, wenn **mehrere Personen gemeinsam** eine Mehrheitsbeteiligung an einer Immobilien-gesellschaft veräussern. Werden also mehrere Minderheitsbeteiligungen, die zusammen über 50 % ergeben, gleichzeitig und koordiniert übertragen, so erwirbt der Käufer der Beteiligungsrechte von den Verkäufern eine Mehrheitsbeteiligung. Die Mehrheitsbeteiligung kann so-dann auch durch eine Kapitalerhöhung entstehen (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 111).

Somit sind insbesondere steuerpflichtig:

- die Veräusserung mehrerer Minderheitsbeteiligungen, die zusammen eine beherrschende Beteiligung ergeben, aufgrund besonderer Abrede zwischen den verschiedenen Erwerbern; oder
- die Veräusserung von Beteiligungsrechten mit erhöhter Stimmkraft (Stimmrechtsaktien), welche eine Beherrschung der Gesellschaft ermöglichen.

Gemäss Praxis im Kanton Basel-Landschaft liegt indessen keine steuerbare Handänderung vor, wenn:

- ein Gesellschafter einen Minderheitsanteil von einem Minderheitsbeteiligten erwirbt und so die Verfügungsgewalt auf ihn übergeht und er damit die beherrschende Stellung erlangt. Dies deshalb, weil in diesem Fall die Mehrheitsbeteiligung bzw. Verfügungsgewalt nicht vom Veräusserer übertragen wird;
- eine Beteiligung von exakt 50 % (Stimmrechte sind entscheidend) veräussert wird, weil eine Beteiligung von exakt 50 % keine Mehrheitsbeteiligung darstellt.

#### Tabellarische Darstellung Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt

Beteiligung		Wirtschaftliche Handänderung?
Bisher	neu (gesamthaft)	
Keine	Minderheit	nein
Keine	50 %	nein
Minderheit	Minderheit	nein
Minderheit	Mehrheit	nein, wenn von Minderheitsbeteiligten übertragen (beachte jedoch Ausnahmekonstellation oben) ja, wenn vom Mehrheitsbeteiligten übertragen
Mehrheit	Mehrheit	nein

Im Kanton Basel-Landschaft gilt die Veräusserung von Beteiligungsrechten an  **Holdinggesellschaften**, deren Aktiven aus Mehrheitsbeteiligungen an Immobilien-gesellschaften<sup>1</sup> bestehen, **nicht** als steuerpflichtige Veräusserung. Hingegen ist die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung einer Immobilien-gesellschaft durch die Muttergesellschaft grundstückgewinnsteuerpflichtig.

<sup>1</sup> Dagegen löst die Übertragung der Mehrheitsbeteiligung am Kapital einer Genossenschaft durch eine Genossenschafterin oder einen Genossenschafter grundsätzlich keine Grundstückgewinnsteuer aus, da im Genossenschaftsrecht zwingend das Kopfstimmprinzip (Art. 885 OR) gilt.



### 2.3 Kaufs-, Vorkaufs- und Rückkaufsrecht/Kettengeschäfte

Die Begründung eines Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrechts löst für sich allein noch keine Grundstückgewinnsteuerpflicht aus. Eine steuerpflichtige Veräusserung ist erst dann gegeben, wenn das einmal begründete Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrecht weiterveräussert wird.

Rechtsgeschäfte, mit welchen eine berechnete ersterwerbende Person entgeltlich zu Gunsten einer Drittperson auf eine eingeräumte wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück verzichtet oder diese entgeltlich auf eine Drittperson überträgt (sog. Kettenhandel), wirken wie Veräusserungen. In der Regel müssen bei einem Kettengeschäft zwei Rechtsgeschäfte vorliegen; durch das eine wird die Verfügungsgewalt erworben, mit dem anderen wird sie auf eine Drittperson übertragen; so z. B. Kaufverträge mit Substitutionsklausel, Kaufrechtsverträge mit Substitutionsklausel oder der Verzicht auf ein Kaufrecht, Vorkaufsrecht oder Rückkaufsrecht. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegt in der Folge auch die Weiterveräusserung des Kaufs-, Vorkaufs- und Rückkaufsrechts durch die jeweilige Erwerberin oder den jeweiligen Erwerber.

Beim Kettengeschäft wird die Verfügungsgewalt über ein Grundstück ohne Grundbucheintrag vom zivilrechtlichen Eigentümer auf einen bloss wirtschaftlich Berechtigten (Erst- oder Zwischenerwerber) übertragen. Der Ersterwerber überträgt seine wirtschaftliche Verfügungsgewalt dann auf einen Dritten etc., wobei der letzte Erwerber innerhalb der Kette das Grundeigentum in den Formen des Zivilrechts vom weiterhin im Grundbuch eingetragenen Eigentümer erhält (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 113). Entscheidend ist, dass der berechnete Ersterwerber die wirtschaftliche Verfügungsgewalt nicht nur eingeräumt erhält, sondern diese zugunsten eines Dritten, der den Kauf grundbuchlich vollzieht, tatsächlich auch ausübt.

In der Praxis ist der wichtigste Fall eines Kettengeschäfts der Kaufvertrag mit Substitutionsklausel. Im Kaufvertrag wird dabei zwischen dem zivilrechtlichen Eigentümer und dem Ersterwerber ein Eintrittsrecht Dritter im abgeschlossenen, jedoch grundbuchlich noch nicht vollzogenen Vertrag vereinbart (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 114). Weiter sind Kettengeschäfte mittels Übertragung eines Kaufrechts (vgl. dazu Artikel 216 Abs. 2 OR, Artikel 216a OR und Art. 216 b OR) oder Vorkaufsrechts (vgl. dazu Artikel 216 Abs. 2 und 3 OR sowie Artikel 276c ff. OR) denkbar. Für den Zeitpunkt der Veräusserung ist massgebend, wann das Rechtsgeschäft zustande gekommen ist, mit welchem der Eigentümer des Grundstücks einem Dritten die wirtschaftliche Verfügungsgewalt verschafft hat. Ein Grundstücksgewinn liegt vor, wenn der Vertrag zu einem höheren als dem mit dem ursprünglichen Veräusserer vereinbarten Preis abgetreten wird. Sodann erzielen der ursprüngliche Veräusserer wie auch der Ersterwerber einen steuerbaren Grundstücksgewinn. Die Einschätzung resp. Veranlagung der wirtschaftlichen Handänderung erfolgt verfahrensmässig im ordentlichen Verfahren.

Als steuerpflichtige Veräusserung gilt auch der Übergang eines Kaufrechts auf eine einfache Gesellschaft, wenn dieser Gesellschaft ausser der Kaufrechtsnehmerin oder dem Kaufrechtsnehmer noch weitere Personen angehören und letztere für den Eintritt in die Gesellschaft eine Vergütung entrichtet haben. Dass die Vergütung nicht den Kaufrechtsnehmerinnen oder Kaufrechtsnehmern persönlich, sondern einer von dieser beherrschten Gesellschaft geleistet wurde, ist auf die Steuerpflicht ohne Einfluss.

### 3. Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen (§ 72 Abs. 2 lit. b StG)

Der Veräusserung sind ferner gleichgestellt: Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke **dauernd** und **wesentlich** beeinträchtigen und die Belastung gegen **Entgelt** erfolgt; die Besteuerung als Grundstücksgewinn unterbleibt, soweit das Entgelt gemäss den §§ 24 Buchstabe d und 53 Abs. 1 StG steuerbar ist.

#### 3.1 Abgrenzung zur Einkommens- und Ertragssteuer

Die genannte Gesetzesnorm bestimmt ausdrücklich, dass die Besteuerung der Grundstücksgewinne infolge Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten (z.B. Baurecht, Kiesausbeutungsrecht) oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen unterbleibt, soweit das Entgelt der Einkommenssteuer oder der Ertragssteuer unterliegt. Es muss sich hierbei um eine tatsächliche Besteuerung handeln und nicht bloss um eine steuersystematische Zuweisung.

Dieser Vorbehalt hat zunächst praktische Bedeutung für die von der Steuerpflicht befreiten Institutionen, soweit sie nicht zugleich von der Grundstückgewinnsteuer befreit sind. Beispielsweise ist die Entschädigung,



welche eine steuerbefreite Einrichtung der beruflichen Vorsorge für die Einräumung eines **Kiesausbeutungsrechts** 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 Einkommens- bzw. Ertragssteuer.

### 3.2 Belastung mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen

Als steuerbegründende Veräusserung gilt nach dem Wortlaut des Gesetzes nur die Belastung eines Grundstücks mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung. Dagegen wird der Verzicht auf eine Dienstbarkeit oder Grundlast nicht als steuerbegründende Handänderung angesehen. Das dafür empfangene Entgelt wird jedoch bei einer späteren Veräusserung des Grundstücks bei der Berechnung des Anlagewerts berücksichtigt.

#### Beispiel:

Landwirt B räumt zu Lasten seiner damals – vor 25 Jahren – in der Landwirtschaftszone gelegenen Parzelle 100 zu Gunsten des angrenzenden in der Bauzone gelegenen Grundstücks Parzelle 102 ohne Entschädigung ein Näherbaurecht ein; Unterschreitung des Grenzabstandes gemäss Bau- und Zonenordnung um 5m auf einer Breite von 30m. Die Eigentümer auf Parzelle 102 erstellten eine Baute, nutzten aber das Näherbaurecht nicht. Nachdem auch Parzelle 100 eingezont worden war, vereinbarten die Eigentümer der beiden Parzellen, die Servitut gegen Entschädigung von 150/m<sup>2</sup>, d.h. zu CHF 22'500 abzulösen.

Das Grundstück 100 hätte vor 25 Jahren, wäre es eingezont gewesen, eine dauernde öffentlich-rechtliche Einschränkung erfahren. Diese öffentlich-rechtliche Einschränkung entstand jedoch nach der Einzoning. Die entgeltliche Ablösung führt nicht zu einer steuerbegründenden Handänderung. Jedoch kann der Eigentümer von Parzelle 100 die CHF 22'500 als Anlagekosten geltend machen. Für den Eigentümer von Parzelle 102 ist der Ablösebetrag steuerfrei. Andererseits vermindert er die Anlagekosten.

### 3.3 Dauernde Belastung

Die Belastung muss dauernd, d. h. für **mindestens 30 Jahre** begründet sein. Dabei kann auch auf ein (bloss) obligationenrechtliches Rechtsverhältnis abgestellt werden. Personaldienstbarkeiten wie beispielsweise Nutzniessung und Wohnrecht sind zugunsten einer bestimmten Person errichtet und somit nicht dauernd. Ihre Begründung ist deshalb nicht steuerpflichtig (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 161 N 70). Wird eine Dienstbarkeit als selbständiges und dauerndes Recht bestellt und ins Grundbuch aufgenommen, so gilt es nachher als selbständiges Grundstück (vgl. § 72 Abs. 1 StG). Die Begründung kann, soweit sie für das belastete Grundstück zu einer dauernden und wesentlichen Beeinträchtigung führen, die Grundstückgewinnsteuer auslösen.<sup>2</sup> Die Übertragung eines solchen Rechts stellt jedoch eine zivilrechtliche Veräusserung im Sinne von § 72 StG dar (StE 1994 B 42.21 Nr. 6 betreffend Übertragung eines Eigentümerbaurechts.).

### 3.4 Wesentliche Beeinträchtigung

Die Bewirtschaftung oder der Veräusserungswert des Grundstücks oder eines Grundstückteils müssen **wesentlich** beeinträchtigt werden. Betrifft die Beeinträchtigung nur einen Teil des Grundstücks, ist deren Wesentlichkeit bezogen auf den betroffenen Grundstückteil 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. 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 zu erblicken.

Wird beispielsweise 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 Grundstückgewinnsteuerpflicht auslöst (vgl. dazu Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, § 161 N 88).

<sup>2</sup> Eine Besonderheit gilt beim **Baurecht**. Dieses kann auch eine erhebliche und dauernde Belastung bilden. Das Entgelt, wenn es periodischer Natur ist (Baurechtszins), unterliegt dann jedoch gemäss § 73 Abs. 1 lit. b StG der Einkommenssteuer bzw. der Ertragssteuer, weshalb in solchen Fällen keine Grundstückgewinnsteuer erhoben wird.



### 3.5 Entgeltliche Belastung

Die Belastung muss gegen Entgelt erfolgen. Dabei ist nicht in jedem Fall von Bedeutung, ob die Entschädigung in einer einmaligen Zahlung oder in Raten ausgerichtet wird; sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, kann die entgeltliche Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit oder Grundlast nicht als Veräusserung besteuert werden. Die Besteuerung des erhaltenen Entgelts für eine auf unbeschränkte Zeit eingeräumte Belastung wird dann bei einer späteren Veräusserung des Grundstücks durch Abzug vom Anlagewert gemäss § 78 StG nachgeholt.

Ist hingegen ein Baurechtszins vereinbart, unterliegt dieser der Einkommens- resp. Ertragsbesteuerung. Auch wenn das Baurecht als selbständiges und dauerndes Recht mit einem eigenen Grundstücksblatt ausgestaltet wird und somit als Grundstück nach § 69 StG gilt, stellt diese Begründung keine zivilrechtliche oder wirtschaftliche «Veräusserung» dar (siehe dazu 3.6.2 und 3.6.4).

### 3.6 Insbesondere das Baurecht

#### 3.6.1 Begriff

Ein selbstständiges und dauerndes Baurecht bildet ein eigenes Grundstück (s. vorne Ziffer 2.1). Die Begründung eines solchen Rechts löst gemäss § 72 Abs. 2 lit. b StG allein noch keine Grundstückgewinnsteuer aus, wohl aber dessen entgeltliche Übertragung. Die Begründung eines Baurechts hat Auswirkungen auf die – später – zu berücksichtigenden Anlagekosten des belasteten Grundstücks und auch des durch das Baurecht Neugeschaffenen.

#### 3.6.2 Übertragung des Baurechts

Bei der Übertragung des Baurechts ist vorab zu unterscheiden, ob das Baurecht als Grundstück ins Grundbuch aufgenommen wurde oder nicht. Ist es aufgenommen, liegt bei Übertragung eine zivilrechtliche Veräusserung im Sinne von § 72 Abs. 1 StG vor, welche eine Grundstückgewinnsteuer auslöst. Bei Übertragung des Baurechts ohne Aufnahme als Grundstück ins Grundbuch, wird keine Grundstückgewinnsteuer ausgelöst, da es an einem Grundstück fehlt. Ist ein Baurechtszins als Nutzungsentgelt vereinbart, wird die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 73 lit. b StG nicht erhoben, und die periodisch wiederkehrenden Nutzungsentgelte werden mit der Einkommens- bzw. Ertragssteuer erfasst. Die Praxis der Steuerverwaltung versteht unter periodisch wiederkehrend mehrere regelmässige Zahlungen, wobei grundsätzlich von mindestens einer Zahlung pro Jahr ausgegangen wird (vgl. dazu Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 72 N 64 ff.).

#### 3.6.3 Berechnung des Baurechts

In den Kantonen kommen zwei Modelle zur Anwendung:

- a. Mietwertmodell  
Berücksichtigung des Baurechtsverhältnisses durch Herabsetzung des Eigenmietwerts anlässlich der Berechnung des Eigenmietwertes.
- b. Gewinnungskostenmodell  
Abzug des Baurechtszinses vom ungekürzten Eigenmietwert im Rahmen der ordentlichen Veranlagung.

Beim Kanton Basel-Landschaft kommt das sogenannte Gewinnungskostenmodell zur Anwendung. Der Baurechtszins wird nicht bei der Berechnung des Eigenmietwerts berücksichtigt. Die Anwendung des Gewinnungskostenmodells macht Sinn, denn bei der Berechnung des Eigenmietwerts in BL ist nur die Baute und nicht der Boden massgebend. Als massgebende Grösse dient für die EMW-Berechnung der *Einfache Brandlagerwert*. Baurechtszinsen werden gemäss Praxis im Kanton Basel-Landschaft ebenfalls als dauernde Lasten qualifiziert und sind für den privaten Schuldner bei der Staats- und Bundessteuer zum Abzug zugelassen.

Eine Differenzierung der steuerlichen Qualifikation der Baurechtszinsen betreffend bei einer vom Baurechtsnehmer selbst bewohnten Liegenschaft wird vom Kanton Basel-Landschaft im Gegensatz zu anderen Kantonen nicht vorgenommen. Bei der direkten Bundessteuer kann der Baurechtszins als «dauernde Last» im Sinne von Art. 33 Abs. 1 Buchstabe b DBG qualifiziert werden, da es sich auch beim Baurechtszins um ein Entgelt für die Einräumung einer dinglichen Belastung handelt (vgl. BGE 2C\_890/2012 vom 15. Dezember



2012). Da weder das DGB noch StHG regeln, ob die bezahlten Baurechtszinsen im Rahmen des Gewinnungskosten oder des Mietwertmodells zu berücksichtigen sind, können insofern beide Lösungen als zulässig und bundesrechtskonform erachtet werden.

Die praktisch bedeutsamste dingliche Belastung von Grundstücken im genannten Sinn stellt das selbständige und dauernde Baurecht dar. Nicht nur seine Errichtung (mittels Vertrag zwischen dem Grundeigentümer und dem Baurechtsnehmer) ist auf die Grundstückgewinnsteuerpflicht hin zu überprüfen. Wenn das Baurecht durch Aufnahme ins Grundbuch zu einem eigenen Grundstück im Sinne des ZGB und des Steuergesetzes verselbständigt wird, stellt seine Übertragung an einen Dritten eine Grundstücksveräusserung dar.

#### 3.6.4. Errichtung eines selbständigen und dauernden Baurechts

Mit der Errichtung eines Baurechts erwirbt der Baurechtsnehmer einerseits das Recht auf bauliche Nutzung des fremden Bodens sowie andererseits die Befugnis, über die ihm selber gehörenden Baurechtsbauten und über das Baurecht selbst zu verfügen. Eine solche Errichtung kann unentgeltlich oder gegen irgendeine Gegenleistung erfolgen. Beim selbständigen und dauernden Baurecht sind als Gegenleistung periodische Zahlungen eines Baurechtszinses üblich. Dieser ist als Entgelt für die Benutzung des Bodens zu betrachten. Verzichtet der Baurechtsgeber auf einen Baurechtszins, so wird er stattdessen ein Entgelt für die Errichtung des Baurechts fordern. Diesem kommt wirtschaftlich dieselbe Bedeutung zu wie dem Übertragungsentgelt, also dem Entgelt für die Übertragung eines Baurechts auf einen Dritten. Ob eine Baurechtszinspflicht vereinbart wird, hat eine Auswirkung auf den Wert der Baurechts- und der Eigentumsparzelle: Im Falle des **unverzinslichen Baurechts** gibt der Baurechtsgeber den Ertragswert seines Eigentums für die Baurechtsdauer aus der Hand. Der betreffende Ertragswert geht in den Wert des Baurechts ein und wechselt bei jeder Handänderung des Baurechts erneut die Hand, zirkuliert mit diesem und steigert das Rechtsübertragungsentgelt (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 118).

Beim **verzinslichen Baurecht** dagegen behält der Baurechtsgeber den Ertragswert des Grundstücks in Form des Baurechtszinses bei sich. Bei Veräusserungen des Baurechts wird der Ertragswert somit nicht mitübertragen. Er verbleibt auch dann als werterhöhendes Element der Eigentumsparzelle beim Baurechtsgeber. Ist ein Baurechtszins als Nutzungsentgelt vereinbart, wird gemäss § 73 Abs. 1 lit. b StG keine Grundstückgewinnsteuer erhoben. Stattdessen werden solche periodischen Leistungen mit der Einkommenssteuer bzw. Ertragssteuer erfasst. Wird dagegen anstatt eines Baurechtszinses eine **einmalige Summe** als Bestellungsentgelt bezahlt, greift die Ausnahmebestimmung von § 73 Abs. 1 lit. b StG nicht; da eine der Grundstücksveräusserung gleichgestellte dingliche Belastung vorliegt, wird eine Grundstückgewinnsteuer ausgelöst, sofern ein Gewinn resultiert. Einmalige Summen als Bestellungsentgelte sind aber kaum bekannt, ebenso wenig wie Kombinationen zwischen periodischen und einmaligen Leistungen; dort müssten die periodischen und die einmaligen Leistungen wohl getrennt je mit der jeweiligen Steuer erfasst werden.

Wird hingegen ein selbständiges und dauerndes Baurecht **zugunsten des Grundeigentümers** errichtet (Eigentümerbaurecht), fehlt es am Element des Weggebens. Der Grundeigentümer behält alle Eigentümerbefugnisse bei sich, während nur ein Teil als selbständiges und dauerndes Baurecht im Grundbuch verselbständigt ist. Die unbeschränkte Bewirtschaftung oder der Veräusserungswert ist für den Grundeigentümer nicht dauernd und wesentlich beeinträchtigt (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 118).

Die Erfassung der Errichtung von selbständigen und dauernden Baurechten **zugunsten Dritter** mit der Grundstückgewinnsteuer ist systemkonform; so wird eine einmalige Summe als Bestellungsentgelt bezahlt, von dem die Gestehungskosten abgezogen werden können, sodass daraus ein allfälliger Grundstücksgewinn resultiert. Dies im Gegensatz zur periodischen Bezahlung des Baurechtszinses, da ja hier eher ein Ertrag aus unbeweglichem Vermögen vorliegt, welcher mit der Einkommens- bzw. Ertragssteuer erfasst wird (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 119).

Die damalige Steuerrekurskommission Basel-Landschaft kam bei der Handänderungssteuer bezüglich der Frage, ob die Verlängerung der Laufzeit eines bestehenden Baurechtsvertrags steuerlich als Begründung eines neuen Baurechts zu betrachten und entsprechend zu besteuern ist (im Falle einer Verlängerung um 17 Jahre), zum Schluss, dass mangels gesetzlicher Grundlage keine Steuer zu erheben sei. Auch bei der Grundstückgewinnsteuer ist gleich zu entscheiden, da im Fall einer blossen Vertragsverlängerung eine gesetzliche Grundlage zur Besteuerung fehlt. So kann eine Verlängerung um weniger als 30 Jahre nicht als dauernde Beeinträchtigung qualifiziert werden, die im Rahmen der dinglichen Belastung von Grundstücken



für eine steuerbare Veräusserung notwendig wäre (vgl. dazu Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Landschaft vom 22. November 1996, publ. in: BStPra XIV, S. 9 ff.).

### 3.6.5 Veräusserung eines selbständigen und dauernden Baurechts

Bei der entgeltlichen Übertragung eines selbständigen und dauernden Baurechts auf einen Dritten richtet sich das Übertragungsentgelt nach dem aktuellen wirtschaftlichen Wert des Baurechts (Verkehrswert). Massgebend hierfür ist die Abrede der Zahlung von Baurechtszinsen. Handelt es sich um ein verzinsliches Baurecht, so bildet lediglich der Wert der kraft des Baurechts errichteten Bauten den Übertragungswert. Wurde das Baurecht nicht oder nur teilweise ausgeübt, so tritt der Restwert zum Wert allfälliger Gebäude hinzu. Wird ein unverzinsliches Baurecht auf einen Dritten übertragen, so ist das Übertragungsentgelt höher, da dieses zusätzlich noch ein kapitalisiertes Nutzungsentgelt miterfasst (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 118).

Bei der Übertragung des selbständigen und dauernden Baurechts auf einen Dritten handelt es sich nicht um eine dingliche Belastung eines Grundstücks. Ist das Baurecht ins Grundbuch aufgenommen worden, so handelt es sich dabei um eine normale Grundstücksveräusserung. Ist das Baurecht grundbuchlich nicht ver selbständig, fehlt es schlicht an der Grundstückseigenschaft, so dass keine Grundstücksveräusserung vorliegen kann.

Die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer setzt neben einer Grundstücksveräusserung einen Veräusserungserlös (i.e. ein Übertragungsentgelt) voraus. Da die Baurechtszinsen nicht als Veräusserungserlös gelten – diese hat der Erwerber zu bezahlen, wenn er in den mit dem Grundeigentümer bestehenden Baurechtsvertrag eintritt – fällt bei fehlendem Übertragungsentgelt kein Grundstücksgewinn an, womit auch die Grundstückgewinnsteuer entfällt (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 118).

### 3.6.6 Zusammenfassung Baurechtsbegründung und Baurechtsübertragung

Fallgruppe		Begründung	Übertragung	
BAURECHT	Als Grundstück aufgenommen ins Grundbuch	Unentgeltlich	Keine GGwSt	GGwSt*)
		Einmalentgelt	GGwSt	GGwSt
		Periodischer Zins	Keine GGwSt	GGwSt*)
	Gewöhnliches Baurecht	Unentgeltlich	Keine Grundstückgewinnsteuer (da kein Grundstück)	
		Einmalentgelt		
		Periodischer Zins		

\*) Wenn bei der Übertragung eine Einmalvergütung erhoben wird (z.B. für Wertzuwachs oder für die darauf errichtete Baute)

### Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Aktennotiz «Handhabung Liegenschaften im Baurecht - Eigenmietwert - Baurechtszins im Kanton Basel Landschaft»