

Gesetz über die Kantons- und Gemeindesteuern (StG) Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer (GStG)

§ 17 Abs. 1 Ziff. 2 StG, § 3 Abs. 2 GStG. – Der Verkauf von Autoeinstellplätzen in einer Tiefgarage unterliegt der Grundstückgewinnsteuer, auch wenn die Veräusserung durch Übertragung von als Dienstbarkeiten begründeten ausschliesslichen Benützungsrechten erfolgt.

Aus den Erwägungen:

5. a) Die Rekurrentin macht unter Berufung auf § 2 des neuen Grundstückgewinnsteuergesetzes geltend, unter den Begriff Grundstück fielen nur Liegenschaften, in das Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte sowie Miteigentumsanteile. Die Rekurrentin habe aber in den zu beurteilenden Fällen die Berechtigung an den Autoeinstellplätzen in Form einer Dienstbarkeit eingeräumt. Eine bloss (und nicht verselbständigte) Dienstbarkeit lasse sich nicht unter den vorerwähnten Grundstücksbegriff subsumieren. Vielmehr gelte hierfür § 17 Abs. 1 Ziff. 2 StG, wonach Entschädigungen für die Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten der ordentlichen Besteuerung unterliege. Die GBP Nr. 1627, zu deren Lasten die fraglichen Dienstbarkeiten bestünden, stehe nach wie vor im Eigentum der Rekurrentin. Die zu Lasten dieser Parzelle errichteten Dienstbarkeiten seien weder Liegenschaften, noch selbständige und dauernde Rechte noch Miteigentumsanteile. Eine Sonderbesteuerung bedürfe einer klaren rechtlichen Grundlage, weshalb sich hier eine Grundstückgewinnbesteuerung verbiete. Dies ergebe sich auch daraus, dass die Rekursbeklagte wie andere Gemeinden in den früheren Reglementen die Belastung mit Dienstbarkeiten einer Handänderung gleichgestellt hätten. Ins neue Gesetz sei in Kenntnis des Wortlautes der damaligen gemeindlichen Reglemente eine entsprechende Bestimmung nicht aufgenommen worden. Es handle sich um ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers. Der Grundstücksbegriff gemäss § des neuen Gesetzes sei abschliessend formuliert.

b) Der Gemeinderat erklärt, die GBP Nr. 1627 umfasse noch 122 m² und erschöpfe sich räumlich in einer Garagenzufahrt einschliesslich Garagator. Die damit erschlossene Tiefgarage befinde sich als Überbaurecht zugunsten der GBP Nr. 1627 auf den belasteten GBP Nrn. 1683, 1684, 1685, 1686 und 1722. Im Parzellierungsbegehren sei unter Ziff. 2.1 hinsichtlich der Dienstbarkeiten an Garagenplätzen folgendes festgelegt:

«2.1 Zu Lasten der GBP Nr. 1627 (damals Restparzelle 10022 m² gross, heute aufgeteilt gemäss Planbeilage 2 der Beschwerdeführerin, KB 3), und zugunsten der X. AG sind an den – in den Tiefgaragen sich befindlichen Autoeinstellplätzen Nr. 1–108 ausschliessliche und übertragbare Benützungsrechte im Grundbuch einzutragen. Diese Einstellplätze sind im beige geschlossenen Vertragsplan 2 mit blauer Farbe umrandet und mit der entsprechenden Ziffer bezeichnet. In den vorstehend begründeten Benützungsrechten

an den Autoeinstellplätzen ist die Befugnis enthalten, die im beigeschlossenen Vertragsplan 2 mit blauer Farbe schraffierten Erschliessungsflächen begehen und befahren sowie den Autowaschplatz mitbenützen zu können.»

«2.3 Grundbucheintrag:

Auf GBP Nr. 1627:

Last: Ausschliessliche und übertragbare Benützungsrechte an den Autoeinstellplätzen Nr. 1-108 in der Tiefgarage z.G. der X. AG.»

Sodann wird das Beispiel eines Kaufvertrages wie folgt zitiert:

«I.

2. Kaufgegenstand 2 (Benutzungsrecht)

2.1 Benutzungsrecht

Ausschliessliches und übertragbares Benutzungsrecht an dem in der Tiefgarage sich befindlichen Autoeinstellplatz Nr. 17. Dieser Autoeinstellplatz ist zu Lasten der GBP Nr. 1627 und zugunsten von St. im Grundbuch einzutragen.»

Der Gemeinderat führt aus, bei der Tiefgarage-Dienstbarkeit handle es sich um eine ausschliessliche, übertragbare, zeitlich nicht limitierte Dienstbarkeit, für welche die Vertragsparteien einen «Kaufpreis» bezahlt hätten. Die Tiefgarage sei in 108 ausschliessliche und übertragbare Personaldienstbarkeiten aufgeteilt. Jede Veräusserung von Benützungsrechten an den Abstellplätzen bedeute faktisch und wirtschaftlich die Teilveräusserung der GBP Nr. 1627. Aufgrund der in Art. 943 Abs. 2 ZGB dem Bundesrat erteilten Verordnungscompetenz bestimme Art. 7 der Grundbuchverordnung (GBV, SR 211.432.1), dass Dienstbarkeiten als dauernd gelten, wenn sie auf unbestimmte Zeit oder mindestens für 30 Jahre bestellt worden seien. Grundstücke im Sinne des ZGB seien die ins Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte (Art. 655 ZGB). Dem gleichen Wortlaut schliesse sich § 2 des Grundstückgewinnsteuergesetzes an, wonach als Grundstücke die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte gelten würden. Die Rekurrentin habe für die einzelnen Benützungsrechte nicht selbständige Grundbuchblätter beantragt, obwohl dies an sich möglich gewesen wäre. Artikel 655 ZGB ziele mehr auf die «grossen Dienstbarkeiten» wie Baurecht und Quellenrecht. Dass für die Benützungsrechte keine separaten Grundbuchblätter angelegt worden seien, bedeute noch nicht, dass es sich nicht um selbständige und dauernde Rechte handle, die der Grundstückbesteuerung unterlägen. Vielmehr habe die Rekurrentin durch den Verkauf dieser Rechte dokumentiert, dass es sich um Rechtsgeschäfte handle, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie eine Handänderung wirkten (§ 3 Abs. 2 GStG bzw. § 3 Abs. 2 lit. b des Reglementes über die Grundstückgewinnsteuer der Gemeinde Hünenberg, welches auf die noch im Jahre 1990 erfolgten Handänderungen der Grundstückgewinnsteuerfälle Nrn. 1990/70, 71, 73, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 85, 86, 87, 88 und 89 Anwendung finde).

c) In der Replik wird ausgeführt, die Grundstückgewinnsteuer sei eine subsidiäre Steuer, die nur Platz greifen könne, wenn ein bestimmter Steuer-

tatbestand nicht durch eine andere Steuer erfasst werde. Entschädigungen für die Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten würden gemäss § 17 Abs. 1 Ziff. 2 StG grundsätzlich durch die Einkommenssteuer erfasst. Die Erfassung durch die Grundstücksgewinnsteuer würde eine klare Rechtsgrundlage voraussetzen. Dies erfordere die Eigentumsgarantie, gelte aber auch für die Besteuerungsart, da im Zweifelsfall aufgrund ihres allgemeineren Charakters zugunsten der ordentlichen Steuer zu entscheiden wäre. Bezüglich der Dienstbarkeiten bestimme § 2 Abs. 1 Ziff. 2 GStG, dass nur in das «Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte» als Grundstücke verstanden werden könnten. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus § 3 Abs. 2 GStG. Diese Bestimmung definiere nicht den Begriff des Grundstückes, sondern den Begriff der Handänderung. Das Benützungsrecht an einem Autoabstellplatz könne nun aber nicht ein dauerndes und selbständiges Recht sein, weil das ZGB den Kreis der Dienstbarkeiten, welche selbständig im Grundbuch eingetragen werden könnten, abschliessend aufzähle. Der Gewinn aus der Einräumung der Benützungsrechte an Parkplätzen könne nicht der Grundstücksgewinnsteuer unterstellt werden.

d) In der Duplik führt der Gemeinderat unter Berufung auf das Parzellierungsbegehren und das Benutzungs- und Verwaltungsreglement weiter aus, zu Lasten der GBP Nr. 1627 und zugunsten der X. AG seien 108 ausschliessliche und übertragbare Benützungsrechte im Grundbuch eingetragen. In den Benützungsrechten sei die Befugnis enthalten, die Erschliessungsflächen begehen und befahren sowie den Autowaschplatz mitbenützen zu können. Unterhalt, Erneuerung, Betrieb und Verwaltung der im Rahmen dieser Benützungsrechte bestehenden Autoeinstellplätze einschliesslich Erschliessungsflächen und Autowaschplatz folge einem Reglement, welches integrierenden Bestandteil der Grundbuchanmeldung bilde. Der Gemeinderat zitiert auch die Bestimmungen des Benutzungs- und Verwaltungsreglementes über Nutzung der Autoabstellplätze, der Zufahrtsstrasse und der Zufahrtsflächen sowie des Waschplatzes, über Unterhalt und Erneuerung, Kostenbeitrag, Verwaltung, Rechtsstellung und Änderung der Reglementsbestimmung. Er führt aus, die von der Rekurrentin gewählte rechtliche Konstruktion habe folgende Eigenschaften und Wirkungen:

- Es handle sich bei den Benützungsrechten um Personaldienstbarkeiten
- die Dienstbarkeiten seien dauernd (Art. 7 GBV)
- die Personaldienstbarkeit sei jederzeit handelbar
- die Personaldienstbarkeit sei damit «selbständig»
- wirtschaftlich handle es sich um die Aufteilung der Tiefgarage GBP Nr. 1627 in einzelne frei handelbare Einheiten.

Die dem Gericht vorgetragene Streitfrage wäre dann nicht entstanden, wenn die Rekurrentin die Benützungsrechte den Stockwerkeinheiten oder den Grundstücken selbst als Grunddienstbarkeiten zugeordnet hätte oder wenn die Tiefgarage in Miteigentumsanteile aufgeteilt worden wäre. Alle drei Konstruktionen würden sich wirtschaftlich nicht voneinander unter-

scheiden. Die Parkplätze seien als wirtschaftlicher und funktionaler Bestandteil der Häuser bzw. Wohnungen stets Gegenstand der Kaufverträge. Bezahlt werde stets auch ein «Kaufpreis». Die Veräusserung von Personaldienstbarkeiten wirke tatsächlich und wirtschaftlich wie die Handänderung an Anteilen der Tiefgarage. Gestützt auf § 3 GStG sei die Veranlagung zu schützen.

6. Gemäss § 2 GStG gelten als Grundstücke: 1. Liegenschaften, 2. in das Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte, 3. Miteigentumsanteile. Unter dem Titel «Steuertatbestand» bestimmt § 3 GStG, dass die Grundstückgewinnsteuer auf Gewinnen erhoben wird, die sich bei Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 3 Abs. 1 GStG). Andere Rechtsgeschäfte sind Handänderungen an Grundstücken gleichgestellt, wenn sie bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen wirken (§ 3 Abs. 2 GStG).

Nach § 34 GStG wird § 17 Abs. 1 StG unter anderem dahingehend geändert, dass bei der ordentlichen Besteuerung als Einkommen insbesondere auch Entschädigungen für die Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen gelten. Paragraph 3 Abs. 2 lit. b des Reglementes über die Grundstückgewinnsteuer der Einwohnergemeinde Hünenberg erfasste wie andere gemeindliche Reglemente diese Belastung von Grundstücken als den Handänderungen gleichgestellten Tatbestand. Diese Änderung des Rechts führt insbesondere dazu, dass etwa die Verminderung der Grundstückssubstanz durch entgeltliche Einräumung von Wegrechten oder die Ablösung solcher Rechte keinen Steuertatbestand bei der Grundstückgewinnsteuer darstellen.

In systematischer Hinsicht ist zunächst festzuhalten, dass § 2 den Grundstückbegriff umschreibt, welcher Art. 655 ZGB praktisch entspricht und damit dem zivilrechtlichen Grundstücksbegriff folgt. Gemäss § 3 GStG ist die Handänderung Steuertatbestand. Der Gesetzgeber erklärt nicht nur die zivilrechtliche Handänderung von Grundstücken oder Anteilen von solchen gemäss § 3 Abs. 1 GStG für grundstückgewinnsteuerpflichtig, sondern auch die wirtschaftlichen Handänderungen (§ 3 Abs. 2 GStG). Im vorliegenden Fall sind die Benützungsrechte nicht als Grundstücke ins Grundbuch aufgenommen worden, obwohl Art. 7 der Grundbuchverordnung dies zulassen würde. Die Rekursgegnerin erklärt zu Recht, dass die rechtliche Konstruktion der Rekurrentin die gleiche Wirkung hat wie die Aufteilung der Tiefgarage in Miteigentumsanteile. Der Verkauf der Benützungsrechte wirkt bezüglich der Verfügungsgewalt über das Grundstück tatsächlich und wirtschaftlich wie eine Handänderung. Der Erwerber des Benützungsrechts erwirbt einen Parkplatz zur Sondernutzung und weitere Teile der Anlage zur Mitbenutzung, wobei dieses dauernde und selbständige Benützungsrecht dinglich gesichert ist. Der Verkauf der Autoeinstellplätze unterliegt somit der Grundstückgewinnsteuer.

(Verwaltungsgericht, 22. Februar 1996)