

Handänderungs-Steuerbemessung aufgrund kapitalisierter Baurechtszinsen - Folge eines sachenrechtlichen Missverständnisses

Prof. Dr. Christian Brückner, Basel

Erschienen in *Archiv für schweizerisches Abgaberecht (ASA)*, Bd. 64 (1996), S. 673-692

von Prof. Dr. iur. Christian Brückner, Basel

INHALT

1. Der steuerbare Verkehrsvorgang	1
2. Allgemeiner Grundsatz der Steuerbemessung	1
3. Fragestellung beim verzinslichen Baurecht	2
4. Begründungsversuche für die Steuerbemessung aufgrund des kapitalisierten Baurechtszinses	2
5. Unzutreffende Gleichsetzung des Entgelts für die Übertragung des Baurechts mit dem Entgelt für dessen Ausübung	3
6. Unzutreffende Aufspaltung des verzinslichen Baurechts in einen Aktiv- und einen Passivposten	4
7. Die sachenrechtlichen Gegebenheiten	4
7.1 Der Rechtszustand vor und nach 1965	4
7.2 Der jeweilige Baurechtsnehmer als Schuldner des Baurechtszinses	6
7.3 Auswirkung auf den Wert des Baurechtes	7
7.4 Irrelevanz der theoretischen Möglichkeit einer Drittschuldnerschaft für den Baurechtszins	7
7.5 Ergebnis: Dauerhafte Verknüpfung von Baurecht und Baurechtszins durch das Baurechtszinsenpfandrecht	8
8. Der Handänderungssteuerwert des verzinslichen Baurechts	8
9. Zinsvereinbarung als Minderung des Handänderungssteuerwertes bereits anlässlich der Baurechtsbegründung	9
10. Widerspruch zwischen vermögens- und handänderungssteuerlicher Betrachtungsweise	11
11. Vergleich mit unverzinslichen Baurechten	12
12. Ergebnis	14

ASA 64 (1996), S. 674

1. Der steuerbare Verkehrsvorgang¹

¹ Aus der Literatur zum vorliegenden Thema seien erwähnt: CHRISTIAN SCHÖNIGER, Die Handänderungssteuer des Kantons Basel-Stadt, Diss. Basel, 1993 (mit Ausführungen zum Baurecht S. 149 ff.); MARIUS GROSSENBACHER, Das selbständige und dauernde Baurecht im Unternehmenssteuerrecht, Diss. Zürich 1992 (mit Ausführungen zur Handänderungssteuer S. 125-134); GABRIELLE RÜEGG-PEDUZZI, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, Diss. Zürich 1989; ROBERT MARTIN SCHWARZ, Die Handänderungssteuer im Kanton Graubünden, Diss. Zürich 1985 (mit Ausführungen zum Baurecht S. 29 ff.); PETER RUF, Handänderungsabgaberecht - Kommentar zu den Art. 1-10 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, Diss. Bern 1985; MARTIN STEINER, Die neuere Praxis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im zürcherischen Grundsteuerrecht, ASA 52 (1981) S. 305-331 (308); KANTONALE STEUERVERWALTUNG BE, Steuerliche Behandlung von Baurechten, in: Der Bernische Notar 42 (1981) S. 161 ff.; ERNST BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, Zürich 1971, S. 167; HANS MICHAEL RIEMER, Das Baurecht (Baurechtsdienstbarkeit) des Zivilgesetzbuches und seine Behandlung im Steuerrecht, Diss. Zürich 1968; IRENE BLUMENSTEIN, Bernische Handänderungsabgabe bei Baurechtsbegründungen, ASA 31 (1962) S. 65-81; DIESELBE, Zum Problem des Steuerobjekts der Handänderungssteuern, ASA 30 (1961) S. 209 ff. und 273 ff.

Steuerobjekt der kantonalen Handänderungssteuern ist, wie der Name der Steuer besagt, regelmässig ein Verkehrsvorgang, nämlich die Handänderung von Grundstücken². Als Steuerobjekte fallen ferner eine Reihe verwandter Vorgänge in Betracht, die aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise sowie im Zuge der Umgehungsvermeidung in den einschlägigen Erlassen kodifiziert worden sind³.

Steuerbemessungsgrundlage ist - den Grundsätze nach - der Wert des die Hand ändernden Grundstückes (nachfolgend: Handänderungssteuerwert).

2. Allgemeiner Grundsatz der Steuerbemessung

Zur Bestimmung des Handänderungssteuerwertes wird primär auf den zwischen den Parteien vereinbarten Kaufpreis abgestellt. Dabei ist der Handänderungssteuerwert nach oben durch kein Kriterium der Objektivität limitiert. Subjektiv beeinflusste Liebhaberpreise sind steuerlich relevant, mögen sie unter objektiven Gesichtswinkeln auch als übersetzt erscheinen.

Nach unten gibt es dagegen eine Limite: Wo das vereinbarte Entgelt unter dem nach objektiven Kriterien bestimmten Handelswert des

ASA 64 (1996), S. 675

Grundstückes liegt (etwa bei Grundstückübertragungen zwischen verbundenen Unternehmungen zu blossen Buchwerten oder zwischen Verwandten zu Freundschaftspreisen), oder wo überhaupt kein ziffernmässig bestimmtes Entgelt vereinbart wird (bei Schenkungen und Tauschgeschäften), erfolgt eine amtliche Festsetzung des Handänderungssteuerwertes, und zwar entweder durch eine eigens vorgenommene steuerliche Schätzung oder durch Zurückgreifen auf jene Steuerwerte, welche für die Steuer auf dem Vermögen oder auf Kapital und Reserven massgebend sind.

Als allgemeine Regel lässt sich demgemäss formulieren, der Handänderungssteuerwert sei die höhere von zwei Grössen, nämlich (a) des vereinbarten Preises oder (b) eines an objektiven Kriterien orientierten, amtlich festgesetzten Wertes.

3. Fragestellung beim verzinslichen Baurecht

Manche Erlasse nennen (a) die Begründung und (b) die Übertragung von selbständigen⁴ Baurechten im Sinne von Art. 779 ff. ZGB als Steuertatbestände.

Bezüglich der Bestimmung des Handänderungssteuerwertes finden sich für diese Tatbestände zuweilen ausdrückliche, von den allgemeinen Prinzipien abweichende Vorschriften, indem festgelegt wird, dass bei der Handänderung periodisch verzinslicher Baurechte der bezahlte Kaufpreis und - zusätzlich dazu - der kapitalisierte, nach bestimmten Berechnungsformeln amtlich festgesetzte Barwert künftiger Zinszahlungen der Steuerbemessung zugrunde zu legen sei⁵.

² In der Praxis wird zuweilen ungenau das Grundstück oder das geleistete Entgelt als Steuerobjekt bezeichnet, was einer Verwechslung mit der Bemessungsgrundlage gleichkommt; vgl. in diesem missverständlichen Sinne etwa F. FESSLER, Das Handänderungssteuerrecht des Kantons Zürich, ZBGR 62 (1981) S. 1-27 [S. 1]; VGE SG vom 8.7.1992, SGGVP-1992-18 S. 52; VGE OW vom 10.2.1988, OWVGE Bd. VIII Nr. 52, S. 111.

³ Vgl. hiezuh IRENE BLUMENSTEIN, ASA 30 (1961) S. 214 ff.

⁴ Als "selbständig" wird ein Baurecht bezeichnet, wenn es als Personalservitut ausgestaltet ist und wenn die Übertragbarkeit und Vererblichkeit nicht wegbedungen, d.h. das Baurecht nicht ausschliesslich zugunsten einer bestimmten Person bestellt worden ist; vgl. Art. 7 GBV.

⁵ BE HPAG Art. 7 kennt eine vereinfachte Barwertberechnung, im Sinne einer kodifizierten Faustregel: "Bemessungsgrundsätze. - ... Abs. 2: Sind zeitlich wiederkehrende Beträge vereinbart, so gilt als Gegenleistung die Summe aller während der ersten 20 Vertragsjahre zu er-

Diese Vorgehensweise weicht vom Grundsatz der Steuerbemessung gemäss vereinbartem Preis oder gemäss amtlicher Bewertung ab, indem die beiden alternativen Bemessungsverfahren in systemwidriger Weise kombiniert, d.h. indem der vereinbarte Preis und eine amtliche Bewertung addiert werden. Diese Kombination ist innerhalb des gesamten Handänderungssteuerrechtes eine Singularität und muss schon aus die-

ASA 64 (1996), S. 676

sem Grunde den Verdacht sachlich nicht gerechtfertigter Ausnahmebehandlung erwecken.

Die besagte Steuerbemessung beruht, wie hienach zu zeigen ist, auf einer Verkennung sachrechtlicher Gegebenheiten.

4. Begründungsversuche für die Steuerbemessung aufgrund des kapitalisierten Baurechtszinses

Die Argumente für den Einbezug kapitalisierter Baurechtszinse in die Bemessungsgrundlage können dahingehend zusammengefasst werden, dass bei der Handänderung eines selbständigen Baurechts zu unterscheiden sei zwischen dem handändernden Baurecht als Grundstück (im Sinne von Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2) einerseits, der Übernahme der Zinszahlungspflicht als persönliche Schuld durch den Erwerber andererseits. Da die Zinszahlungspflicht nicht dinglich mit dem Baurecht verknüpft sei, sondern als persönliche Verpflichtung durch Vertrag übernommen werde, sei der Vorgang als ein Leistungsaustausch zu betrachten: Der Veräusserer leiste das Baurecht; der Erwerber übernehme durch privatautonom geschlossenen Vertrag die Zinszahlungspflicht und befreie den Veräusserer dadurch von dessen bisheriger Verpflichtung. Im Rahmen dieses Leistungsaustauschs stelle die Übernahme der Zinszahlungspflicht eine Gegenleistung für den Erwerb des Baurechts dar.

Eine andere Betrachtungsweise geht dahin, der Handänderungssteuerwert bemesse sich aufgrund sämtlicher Leistungen, welche der Erwerber als Entgelt für die Übertragung des Grundstückes an den Veräusserer *und an Dritte* erbringe; die übernommene Baurechtszinspflicht sei in diesem Sinne die Leistung an einen Dritten.

Diese Theorien pflegen abgerundet zu werden durch den Vergleich mit der Übernahme von Grundpfandschulden: Tilgt der Grundstückskäufer den Kaufpreis ganz oder teilweise dadurch, dass er die durch das Grundstück pfandrehtlich sichergestellten Schulden übernimmt und den Veräusserer von dessen Schuldpflicht befreit, so ist diese Schuldübernahme anerkanntermassen eine Gegenleistung für den Grundstückserwerb und in diesem Sinne Teil des vereinbarten Entgeltes; die Übernahme der Baurechtszinspflicht, so wird gesagt, entspreche der Hypothekenübernahme⁶.

ASA 64 (1996), S. 677

Gemeinsamer Kerngedanke dieser Argumentationen ist die gedankliche Spaltung von dinglichem Recht (Baurechtsdienstbarkeit) einerseits, persönlicher Schuldpflicht (Baurechtszinspflicht) andererseits, und zwar die Spaltung in einen getrennten Aktivposten und einen Passivposten im Ver-

bringenden Leistungen." - Zur Bewertungsproblematik bei Baurechten vgl. GROSSENBACHER, S. 53 ff. und Entscheid des Verwaltungsgerichts (Steuergerichtshof) FR vom 10.06.1994, STE 1995 FR B 52.21 Nr. 5.

⁶ Vgl. die befürwortende Darstellung dieser Thesen einschliesslich der Analogie zur Hypothekenübernahme bei SCHÖNIGER, S. 160, sowie die ablehnende Darstellung der gleichen Thesen einschliesslich der Verwerfung der Analogie zur Hypothekenübernahme bei GROSSENBACHER, S. 129 f., insbesondere Text zu Fn 449.

mögen des Steuerpflichtigen. Der separat betrachtete und selbständig bewertete Aktivposten wird mit seinem Bruttowert als Handänderungssteuerwert angenommen.

5. Unzutreffende Gleichsetzung des Entgelts für die Übertragung des Baurechts mit dem Entgelt für dessen Ausübung

Die Steuerbemessung aufgrund kapitalisierter Baurechtszinsen übersieht den grundsätzlichen Unterschied zwischen dem für die einmalige Rechtsübertragung geleisteten Entgelt und dem für die laufende Rechtsausübung geschuldeten Zins. Die beiden Leistungen haben verschiedene Rechtsgründe.

Mit dem Kaufpreis entgelt der Baurechtsnehmer gegenüber seinem Rechtsvorgänger den Erwerb der Verfügungsbefugnis am Baurecht; er entgelt die Rechtsübertragung. Mit dem Baurechtszins entgelt der Baurechtsnehmer gegenüber dem Grundeigentümer die laufende Benutzung von dessen Grundeigentum. Mit anderen Worten: Der Kaufpreis ist Entgelt für den Erwerb eines übertragbaren Rechtes; der Baurechtszins ist Entgelt für die Benutzung fremden Eigentums.

Die Unterscheidung zwischen Übertragungsentgelt und Nutzungsentgelt ist schon anlässlich der Baurechtsbestellung angebracht. Wird ein unverzinsliches Baurecht bestellt und verzichtet der Grundeigentümer also von Anfang an auf ein Nutzungsentgelt, so erheischen seine wirtschaftlichen Interessen, dass er statt dessen ein Entgelt für die Baurechtsbestellung, d.h. für die Einräumung der Verfügungsbefugnis am (neu geschaffenen) Baurecht, fordert. Dieses "Bestellungsentgelt" hat wirtschaftlich die gleiche Funktion wie ein Übertragungsentgelt. Sein Einbezug in die Bemessung der Handänderungssteuer ist sachgemäss (vgl. hiezu hinten, Ziff. 9).

6. Unzutreffende Aufspaltung des verzinslichen Baurechts in einen Aktiv- und einen Passivposten

Obwohl die hievor, Ziff. 4, dargestellte Spaltungstheorie einschliesslich des Quervergleichs mit der Hypothekenübernahme seit

ASA 64 (1996), S. 678

bald 20 Jahren die Billigung des Bundesgerichts geniesst⁷, ist sie unzutreffend.

Um dies deutlich zu machen, sollen im folgenden die sachenrechtlichen Gegebenheiten dargestellt werden.

7. Die sachenrechtlichen Gegebenheiten

7.1 Der Rechtszustand vor und nach 1965

Von 1912 bis zum 30.6.1965 war das Baurecht im ZGB lediglich durch die beiden Artikel 675 und 779 geregelt.

Die alte Regelung kannte kein gesetzliches Baurechtszinsenpfandrecht und keine Bestimmungen über den vorzeitigen Heimfall bei Vertragsverletzungen des Baurechtsnehmers. Bis 1965 kam es immer wieder vor, dass Baurechte ohne gleichzeitige Überbindung der Baurechtszinspflicht veräussert wurden. Dadurch gelangte der Baurechts-Erwerber in den Genuss einer (für ihn) zinsfreien Dienstbarkeit. Der Verkauf "nackter" Baurechte zu hohen Barkaufpreisen ohne gleichzeitige Überbindung der Baurechtszinspflicht bot sich gerade für stark verschuldete Veräusserer als

⁷ Vgl. BGE vom 20.12.1978 i.S. X. & Co. (betreffend die Graubündner Handänderungssteuer, Gemeinde Chur), ASA 48 (1979) S. 436-441 (nicht in der Amtlichen Sammlung publiziert).

ein Mittel kurzfristiger Liquiditätsbeschaffung an - zum Schaden des Baurechtsgebers, dessen Grundeigentum im Insolvenzfall des Baurechts-Veräusserers fortan ertragslos bleiben musste.

In ihrer Knappheit konnte die gesetzliche Regelung von 1912 deshalb nicht befriedigen.

PETER LIVER, der seit 1955 mit der Ausarbeitung der Baurechtsnovelle beauftragt war⁸, beschrieb das damals bestehende Regelungsdefizit in einem Aufsatz von 1958 folgendermassen:

"Die rechtliche Schwierigkeit ..., deren Überwindung ein Hauptproblem jeder neuen gesetzlichen Baurechtsordnung ist, besteht darin, dass wichtige Verpflichtungen ... nur mit der Wirkung obligatorischer Verhältnisse begründet werden können. Das bekannteste und meistbehandelte Beispiel dafür ist die Vereinbarung über den Baurechtszins. Das Bundesgericht hat in seinem grossen grundsätzlichen Urteil (52 II 27 ff.) erklärt, es liege ein gewöhnliches Schuldverhältnis vor, in dem der Dritterwerber des Bau-

ASA 64 (1996), S. 679

*rechts nur dadurch zum Schuldner werde, dass er die Schuld übernehme. Daraus ergibt sich der Übelstand, dass der Bauberechtigte das Baurecht veräussern kann, ohne dem Erwerber auch die Zinsschuld zu überbinden. Er selber bleibt dann allerdings Schuldner. Mit seiner Zahlungswilligkeit und Zahlungsfähigkeit wird es aber in einem solchen Falle meistens nicht zum besten stehen. Das Baurecht mit dem Gebäude aber haftet dem Grundeigentümer als Zinsgläubiger, wie das Bundesgericht im zitierten Urteil eingehend dargetan hat, nicht."*⁹

Die Folgen des seit 1912 bestehenden Regelungsdefizits wirkten sich nicht nur zugunsten der Baurechtsnehmer aus. Vigilante Baurechtsgeber liessen sich bei der Baurechtsbegründung zuweilen Kaufrechte am Baurecht einräumen, die zu raschen und ungenügend vergüteten Heimfällen führten, sobald ein Baurechtsnehmer vertragliche Pflichten auch nur geringfügig verletzt hatte¹⁰.

Bei den Revisionsarbeiten wurde zunächst erwogen, den Baurechtszins von Gesetzes wegen als Realobligation zu konzipieren, d.h. als eine Pflicht, die jeden Inhaber des Baurechtes trifft, und zwar unabhängig vom Erwerbsgrund und den Erwerbsmodalitäten, selbst beim Fehlen einer vertraglichen Schuldübernahme.

Das Konzept der Realobligation wurde fallen gelassen, da die Baurechtszinsen in der Praxis in allzu verschiedenen Gestalten und Grössenordnungen vereinbart zu werden pflegen. Neben Absprachen auf unveränderliche Verzinsung des ursprünglichen Landwertes finden sich Indexierungsformeln aller Art sowie andere Mechanismen periodischer Anpassung bis hin zu Gewinnbeteiligungen an dem in der Baurechtsbaute geführten Betrieb. Für Baurechtszinspflichten mit derart variablem und schwer vorherzubestimmendem Inhalt wäre die Gestalt der Realobligation nicht passend gewesen.

Dies veranlasste den Gesetzgeber schliesslich, in der Baurechtsnovelle, die am 1.7.1965 in Kraft trat, auf die Qualifikation des Baurechtszinses als einer Realobligation zu verzichten und stattdes-

⁸ Vgl. Botschaft zum Entwurf eines Bundesgesetzes über die Änderung der Vorschriften des Zivilgesetzbuches und des Obligationenrechtes betreffend das Baurecht und den Grundstücksverkehr vom 9.4.1963, BBl 1963 I 969 ff. (978).

⁹ PETER LIVER, Über die Baurechtsdienstbarkeit, ZBJV 94 (1958) S. 377-391 (381).

¹⁰ LIVER, a.a.O., S. 378, beschreibt diese oft missbräuchlich angewandten Vertragsmechanismen, denen sich manche Baurechtsnehmer seinerzeit ausgeliefert sahen, und erwähnt neben dem Kaufrecht vertraglich ausbedungene Kündigungs-, Rücktritts-, Vorkaufs- und Rückkaufsrechte zugunsten des Baurechtsgebers.

sen das gesetzliche Baurechtszinsenpfandrecht einzuführen - dieses allerdings als Realobligation mit Wirkung gegen jeden Inhaber des Baurechts: Der

ASA 64 (1996), S. 680

Anspruch des Baurechtgebers auf Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts besteht gemäss der ausdrücklichen Vorschrift von Art. 779i ZGB gegenüber dem jeweiligen Bauberechtigten¹¹.

Für die Durchsetzung aller weiteren Vertragspflichten des Baurechtnehmers - und zwar jedes jeweiligen Baurechtnehmers, nicht nur desjenigen, welcher diese Pflichten durch Schuldübernahme rechtsgeschäftlich übernommen hat - brachte die Verankerung des vorzeitigen Heimfalls (Art. 779f ZGB) die nötige Handhabe.

Auf den Punkt gebracht ging die Gesetzesrevision von 1965 zwar nicht so weit, Baurechtszinspflicht und alle weiteren Vertragspflichten des Baurechtnehmers als Realobligationen auszugestalten. Bezüglich des Baurechtszinses gewährleistet aber das (realobligatorische) Baurechtszinsenpfandrecht die Vertragserfüllung durch jeden Baurechtsnehmer, während das (ebenfalls realobligatorische) Recht auf vorzeitigen Heimfall die Erfüllung aller übrigen Pflichten des Baurechtnehmers sicherstellt - ebenfalls mit Wirkung gegenüber jedem Baurechtsnehmer. In beiden Konstellationen haftet der Baurechtsnehmer mangels einer vertraglichen Schuldübernahme zwar nicht mit seinem vollen Vermögen, aber er verliert in beiden Fällen das Baurecht, wenn die im Baurechtsvertrag ursprünglich stipulierten Pflichten schwerwiegend verletzt werden. Er verliert das Baurecht insbesondere, wenn der Baurechtszins nicht bezahlt wird.

7.2 Der jeweilige Baurechtsnehmer als Schuldner des Baurechtszinses

Durch die Einführung des gesetzlichen Baurechtszinsenpfandrechts (Art. 779i und 779k ZGB) als Realobligation hat der Gesetzgeber die Zinspflicht im Ergebnis dauerhaft mit der Baurechtsberechtigung verknüpft. Fehlt es an einer Drittperson, welche den Baurechtszins von Vertrags wegen schuldet, so muss der jeweilige Bauberechtigte als der Schuldner der jeweils letzten drei Annuitäten des Baurechtszinses betrachtet werden. Hat er die Zinspflicht nicht vertraglich übernommen, etwa weil er das Baurecht ohne solche Schuldübernahme aus einer Konkursmasse heraus ersteigert hat, so haftet er mit dem Werte des Grundstückes für die von seinem Erwerb an auflaufenden Baurechtszinsen trotzdem, und zwar nicht bloss als Inhaber eines Drittpfandes, sondern selbstschuldnerisch,

ASA 64 (1996), S. 681

wenn auch beschränkt auf die drei letzten rückständigen Jahresleistungen.

Dass dem so ist, ergibt sich anschaulich, wenn man sich als bisherige Baurechtsnehmerin eine juristische Person denkt, welche nach Konkurschluss im Handelsregister gelöscht wurde und zu existieren aufgehört hat. Die bisherige vertragliche Baurechtszinsschuldnerin verschwindet in einem solchen Falle von der Bildfläche, und mit ihr die vertragliche Baurechtszinsschuld. Der Ersteigerer des Baurechts erklärt anlässlich der Zwangsverwertung in der Regel keine Übernahme der baurechtsvertraglichen Zinspflicht und kann aus diesem Grunde nicht als vertraglicher Baurechtszinsschuldner gelten. Trotzdem steht dem Baurechtsgeber das Pfandrecht für die jeweils drei letzten Jahreszinsen zu.

¹¹ Zur Geschichte der Gesetzgebungsarbeiten vor 1965 vgl. HANS-ULRICH FREIMÜLLER, Die Stellung der Baurechtsdienstbarkeit im System der dinglichen Rechte, Diss. Bern 1967, S. 75 f.

Dieses Pfandrecht ist, wie jedes Pfandrecht, ein akzessorisches, d.h. es sichert die Baurechtszinsschuld eines bestimmten Schuldners.

Wer ist im hier gewählten Beispiel dieser Schuldner, nachdem die konkursite bisherige Baurechtszinsschuldnerin zu existieren aufgehört hat? - Doch niemand anderes als der Ersteigerer des Baurechts! Er haftet nicht nur für den Baurechtszins, sondern er schuldet ihn auch. Allerdings ist seine Schuld, mangels einer vertraglichen Übernahme der Baurechtszinspflicht, auf die letzten drei Jahresfälligkeiten beschränkt. Die Haftung ist auf den Pfänderlös beschränkt, den das Baurecht in der Pfandverwertung abwirft. Aber am Vorhandensein von Schuld und Haftung ist nicht zu zweifeln.

Übt der Baurechtsgeber seine Gläubigerrechte wachsam aus, so ist ihm der Erhalt des vollen Baurechtszinses während der vollen Baurechtsdauer sicher. Mit ebensolcher Sicherheit muss der Baurechtsnehmer, der sein Recht nicht verlieren will, den Zins bezahlen, und zwar unabhängig davon, ob er die Zinspflicht vertraglich übernommen oder ob er dies nicht getan hat.

7.3 Auswirkung auf den Wert des Baurechtes

Das soeben Gesagte wird erhärtet durch die Tatsache, dass das Baurechtszinsenpfandrecht im Konkurs des Bauberechtigten nicht gelöscht wird (so ausdrücklich Art. 779k Abs. 1 ZGB). Damit garantiert das Baurechtszinsenpfandrecht gemäss PIOTET *"weiterhin die zukünftigen Annuitäten bis zum Erlöschen des Baurechts. Insofern ist dieses gesetzliche Pfandrecht eine Sicherheit, welche bedeutend weiter geht als eine vertragliche Hypothek und namentlich weiter als das gesetzliche Pfandrecht der Handwerker und Unternehmer; sie nimmt dem Baurecht viel von sei-*

ASA 64 (1996), S. 682

*nem Wert und damit auch den Pfandrechten, welche dieses Baurecht belasten."*¹²

PIOTET prognostiziert bei Baurechten, bei welchen der Nutzwert der Liegenschaft und die baurechtliche Zinszahlungspflicht äquivalent sind, einen Konkurs-Steigerungspreis von Null: *"Obwohl das gesetzliche Pfandrecht formell den Rang der ihm vorgehenden Pfänder wahrt, beraubt es sie in Wirklichkeit ihrer Substanz: bestünde es nämlich nicht, würde die Zwangsverwertung dieser Pfänder zum Zuschlag des Baurechts zu einem normalen Preis führen; der Preis sinkt aber auf Null, wenn eine gesetzliche Hypothek besteht, jedenfalls dann, wenn der Erwerber das gesetzliche System durchschaut und der Bauberechtigte nicht bedeutende Bauten errichtet hat."*¹³

Die Verknüpfung von Baurecht und Zinszahlungspflicht, welche kraft des gesetzlichen Pfandrechts den Konkurs des Baurechtsnehmers überdauert, führt dazu, dass das verzinsliche Baurecht seit 1965 nicht mehr als nacktes Nutzungsrecht verselbständigt und zu einem (unverzinslichen) Objekt des Rechtsverkehrs gemacht werden kann.

Hierin liegt seit 1965 der grundsätzliche Unterschied zwischen der Baurechtszinspflicht und einer hypothekarisch gesicherten Darlehensschuld. Hypotheken lassen sich ablösen. In der Zwangsverwertung gehen sie unter. Die Baurechtszinspflicht lässt sich nicht ablösen. In der Zwangsverwertung geht sie nicht unter. Hypothekarisch belastete Grundstücke können nach Tilgung der pfandgesicherten Schuld als unbelastete Grundstücke weiterveräussert und mit ihrem vollen Aktiven-Wert realisiert werden. Das verzinsliche Baurecht kann nicht als "unbelastetes" Nutzungsrecht realisiert werden. Sind Nutzwert der Liegenschaft und Baurechtszins äquivalente Grössen,

¹² PAUL PIOTET, Dienstbarkeiten und Grundlasten, Schweizerisches Privatrecht V/1 (Basel und Stuttgart 1977) 519-666 [S. 606/607].

¹³ PIOTET, a.a.O., S. 607.

so hat das Baurecht als Pfandobjekt für Hypothekargläubiger gemäss dem zutreffenden Hinweis von PIOTET den Wert Null.

7.4 Irrelevanz der theoretischen Möglichkeit einer Drittschuldnerschaft für den Baurechtszins

Wohl erlaubt die gesetzliche Regelung des ZGB noch heute, dass in einem Einzelfalle die baurechtliche Sachnutzungsbefugnis als dingliches Recht bei der Person A, die Baurechtszinspflicht aufgrund vertraglicher Regelung bei der Person B liegt.

ASA 64 (1996), S. 683

Eine solche Konstellation ist aber eine Absonderlichkeit, weil der Baurechtszins das Entgelt des Baurechtsnehmers für die Benutzung des Grundeigentums des Baurechtsgebers darstellt. Bezahlt ein Dritter, der selber das Grundeigentum des Baurechtsgebers nicht benutzt, den Baurechtszins, so macht dieser Dritte dem Baurechtsnehmer bei jeder Zinszahlung eine Zuwendung, für welche ein (baurechtsfremder) Rechtsgrund vorhanden sein muss.

Eine solche Absonderlichkeit kann nicht der Ausgangspunkt handänderungssteuerlicher Erwägungen sein.

Hinzu kommt, dass die vom Baurecht losgelöste Zinszahlungspflicht des Dritten den zeitlichen Beschränkungen von Art. 27 Abs. 2 ZGB unterliegen müsste. Ein Dritter, der nicht zugleich Benutzer des baurechtsbelasteten Grundeigentums ist, kann nicht auf 100 Jahre Baurechtszinsschuldner sein, sondern er müsste angesichts der einschlägigen Rechtsprechung¹⁴ etwa nach dem zwanzigsten Jahr als befreit gelten.

7.5 Ergebnis: Dauerhafte Verknüpfung von Baurecht und Baurechtszins durch das Baurechtszinsenpfandrecht

Es ergibt sich, dass das Baurechtszinsenpfandrecht den Baurechtszins dauerhaft mit dem Baurecht verknüpft.

Die oben erwähnte, vom Bundesgericht bisher gebilligte Spaltung des baurechtlichen Rechtsverhältnisses in ein dingliches Aktivum (Dienstbarkeit) und ein obligatorisches Passivum (Zinsschuld) geht an dieser sachenrechtlichen Realität vorbei. Das verzinslich begründete Baurecht ist während seiner ganzen Dauer ein verzinsliches Baurecht. Damit muss sich jeder Erwerber abfinden. Damit muss sich auch der Fiskus abfinden.

8. Der Handänderungssteuerwert des verzinslichen Baurechts

Angesichts der dauerhaften Verknüpfung von Baurechtsdienstbarkeit und Zinspflicht, die auch den Konkurs des Baurechtsnehmer überlebt, wird ein solches Baurecht im Rechtsverkehr seit 1965 stets als verzinsliches Baurecht bewertet und entgolten¹⁵. Sind Nutzwert der Dienst-

ASA 64 (1996), S. 684

¹⁴ Vgl. BGE 113 II 209 und die dort gegebenen Hinweise auf die ältere Rechtsprechung zur Unzulässigkeit "ewiger" Schuldverhältnisse.

¹⁵ In gleichem Sinne GROSSENBACHER, S. 130, welcher aus dem realobligatorischen Anspruch des Baurechtsgebers auf das Baurechtszinsenpfandrecht ableitet, dass die Zinsverpflichtung "für jeden Erwerber des entgeltlichen Baurechts zur tatsächlichen, wirtschaftlichen, aber nur mittelbar (mittels gesetzlicher Realobligation zur Sicherung der Baurechtszinsen) zur rechtlichen Eigenschaft des Objekts" wird. - GROSSENBACHER kommt zum folgerichtigen Ergebnis, dass die Handänderungssteuerbemessung auf dem kapitalisierten Baurechtszins "wenig vernünftig" sei (S. 134).

barkeit und Barwert der Zinspflicht äquivalent, so ist der Handelswert des verzinslichen Baurechtes Null. Dies zeigt sich, wie PIOTET in der vorn zitierten Äusserung hervorhebt, bei der Zwangsverwertung, d.h. bei der Preisbildung in der öffentlichen Versteigerung, wo das verzinsliche Baurecht gegebenenfalls einen Steigerungspreis von Null erzielt, ferner als Vorauswirkung bereits in der Bewertung seitens der Banken, welche einem solchen Baurecht den Pfandwert Null zumessen.

Aber auch bei der freihändigen Veräusserung wird das verzinsliche Baurecht stets als solches, d.h. als einheitliches Rechtsverhältnis, vom Veräusserer auf den Erwerber übertragen. Kraft ihrer dauerhaften Verknüpfung mit der Baurechtsdienstbarkeit entwertet die Zinszahlungspflicht das Rechtsverhältnis in seiner Gesamtheit.

Ogleich die Baurechtszinspflicht vom Gesetzgeber nicht als Realobligation ausgestaltet worden ist¹⁶, kann das Steuerrecht doch über das seit 1965 bestehende realobligatorische Baurechtszinsenpfandrecht und die dadurch bewirkte, dauerhafte Verknüpfung von Sachnutzungsrecht und Zinszahlungspflicht nicht hinwegsehen.

Angesichts der grundsätzlichen Neuerung von 1965 sind Lehrmeinungen und Judikatur zu der hier interessierenden Frage übrigens obsolet, soweit sie vor 1965 ergangen sind.

Die Bestimmung des Handänderungssteuerwertes aufgrund des blossen Sachnutzungswertes der Dienstbarkeit, unter Ausklammerung der damit verknüpften Zinspflicht, kommt seit 1965 einer Fiktion gleich. Sie weicht vom Begriff des Handänderungssteuerwertes ab, wie er allen anderen Handänderungen zugrunde liegt.

****ASA 64 (1996), S. 685****

9. Zinsvereinbarung als Minderung des Handänderungssteuerwertes bereits anlässlich der Baurechtsbegründung

Bei der Begründung von Baurechten handelt es sich um einen Spezialtatbestand wirtschaftlicher¹⁷ Handänderung, dessen Besteuerung nur aufgrund einer speziellen gesetzlichen Grundlagen zulässig ist¹⁸.

¹⁶ Vgl. PIOTET, a.a.O., S. 606, mit Hinweisen; für die Qualifikation der Baurechtszinspflicht als Realobligation zwischen dem jeweiligen Baurechtsnehmer und dem jeweiligen Baurechtsgeber plädieren neuerdings PASCAL SIMONIUS/THOMAS SUTTER, Schweizerisches Immobiliarsachenrecht, Bd. 2 (Basel 1989), § 4, Rz 37, S. 138. - Jene Lehre, welche die Übernahme der Baurechtszinspflicht als Schuldübernahme gemäss Art. 176 OR qualifizieren möchte (vgl. in diesem Sinne etwa SCHÖNIGER, S. 160), übersieht Entscheidendes. Zur vertraglichen Schuldübernahme gemäss Art. 176 OR ist die Gläubigerzustimmung unentbehrlich. Wäre diese Zustimmung auch erforderlich bezüglich der Baurechtszinspflicht, so wäre das Baurecht nicht frei übertragbar und also kein "selbständiges" im Sinne von Art. 779/655 ZGB; der Bauberechtigte könnte dann faktisch nur an Interessenten verkaufen, die vom Baurechtsgeber als neue Baurechtszinsschuldner akzeptiert werden, und zwar auch dann, wenn im ursprünglichen Baurechtsvertrag kein Genehmigungsvorbehalt bezüglich künftiger Verfügungen über das Baurecht stipuliert worden ist. Dass ein genereller vertraglicher Genehmigungsvorbehalt mit der Selbständigkeit des Baurechts nicht vereinbar ist, wurde vom Bundesgericht, allerdings obiter, bereits in BGE 72 I 236 festgehalten; vgl. hiezu die (vielleicht allzu strenge) Auffassung von DOMINIK BACHMANN, Verfügungsbeschränkungen bei gebuchten selbständigen und dauernden Rechten, insbesondere Baurechten, Diss. Zürich 1993, S. 149 ff.

¹⁷ Dass die Begründung von Baurechten (auch "Bestellung" oder "Errichtung" genannt) nur als *wirtschaftliche* Handänderung gelten kann, wurde zutreffend erkannt von IRENE BLUMENSTEIN, Zum Problem des Steuerobjekts der Handänderungssteuern, ASA 30

Bei der Begründung des Baurechts ist der wertvermindernde Effekt der Zinsvereinbarung weniger augenfällig als bei späteren Handänderungen, weil die versprochenen Baurechtszinsen in der direkten Zweierbeziehung zwischen Baurechtsgeber und erstem Baurechtsnehmer einem in Raten stipulierten Kaufpreis ähnlich zu sein scheinen. Bekanntlich ist beim *Grundstückkauf auf Abzahlung* die Summe aller vereinbarten

ASA 64 (1996), S. 686

Raten massgebend für die Bestimmung des Handänderungssteuerwertes. Warum sollte es bei der Begründung des verzinslichen Baurechtes anders sein?

Bei genauer Betrachtung unterscheidet sich jedoch die Baurechtszinsvereinbarung von einem in Raten zu bezahlenden Kaufpreis so fundamental, dass die Gleichstellung oder auch nur eine analoge steuerliche Behandlung von Kaufpreisratenzahlungen und Baurechtszinszahlungen ausser Betracht fällt.

Beim Kauf von Eigentum erwirbt der Käufer das umfassende Vollrecht an der Liegenschaft, und damit die Befugnis zeitlich unbefristeter, unentgeltlicher Sachnutzung. Gerade weil er das Recht auf unentgeltliche Sachnutzung erwirbt, ist er bereit, dem Veräusserer für die Rechtsübertragung ein Entgelt zu bezahlen, entweder in einer Einmalzahlung oder in Raten. Nach Tilgung der Raten verbleibt dem Erwerber das an ihn übertragene Recht der unentgeltlichen Sachnutzung. Als solches kann er es weiterübertragen. Dies alles gibt Anlass, das handändernde Eigentumsrecht als

(1961) S. 286; DIESELBE, Bernische Handänderungsabgabe bei Baurechtsbegründung, ASA 31 (1962) S. 65-77. - Bei der Begründung fehlt es an der rechtlichen Handänderung, weil das schweizerische Sachenrecht in der Einräumung einer Dienstbarkeit keine *Rechtsübertragung*, sondern die Begründung der beschränkten dinglichen Berechtigung unmittelbar in der Person des Berechtigten erblickt, unter gleichzeitiger Belastung des Eigentums (sogenannte Belastungstheorie, im Gegensatz zur Übertragungstheorie, welche das Sachenrecht aller vier Nachbarländer der Schweiz beherrscht; vgl. PAUL PIOTET, Dienstbarkeiten und Grundlasten, Schweizerisches Privatrecht V/1 (Basel und Stuttgart 1977) S. 519-666 (S. 523); HANS MICHAEL RIEMER, Grundriss des schweizerischen Sachenrechts II, Die beschränkten dinglichen Rechte (Bern 1986) S. 29). - Auch das Eigentum an der Baurechtsbaute, das mit der Bestellung des Baurechts an den Baurechtsnehmer fällt, ändert bei genauer Betrachtung nicht die Hand. Denn die Baurechtsbegründung an einer überbauten Liegenschaft bewirkt gemäss Art. 675 in Verbindung mit Art. 667 Abs. 2 ZGB die "*Entstehung von Eigentum des Bauberechtigten am Gebäude*", nicht den "*Übergang eines Grundstückes*". Das Gebäude seinerseits fällt nicht unter die Definition des Grundstückes im Sinne von Art. 655 ZGB; vgl. BK-MEIERS-HAYOZ, N 42 zu Art. 655 ZGB; in gleichem Sinne SCHÖNIGER, S. 149 ff.; RIEMER, S. 184; IRENE BLUMENSTEIN, ASA 31, S. 70, kritisch kommentiert von SCHWARZ, S. 98; MAX IMBODEN, Bemerkungen zur schweizerischen Rechtsprechung des Jahres 1960, ZSR NF, Bd. 80 (1961) S. 491 f.

¹⁸ Dass die Begründung - auch im Falle bereits überbauter Liegenschaften - ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage besteuert werden könne, wurde in BGE 82 II 384 von der zweiten Abteilung des Bundesgerichts abgelehnt, und zwar aus der Erwägung, dass bei der Errichtung eines Baurechtes wirtschaftlich kein Eigentümerwechsel stattfindet, sondern dass der Baurechtszins einem Miet- oder Pachtzins ähnlich sei. Drei Jahre später fand die erste Abteilung in BGE 85 I 297, die Besteuerung sei aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise zuzulassen; denn es handle sich um einen "*Vorgang, der angesichts seiner Wirkungen einem Eigentumswechsel an einem Grundstück wirtschaftlich derart nahe kommt, dass die steuerrechtliche Gleichbehandlung des Vorganges mit einem Eigentumswechsel sich sachlich rechtfertigen lässt*". - In BGE 89 I 265 schloss sich die erste Abteilung dem früheren Präjudiz der zweiten Abteilung an und lehnte die Besteuerung ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage nun ebenfalls ab.

ein Recht zu unentgeltlicher Sachnutzung zu bewerten dessen Wert, wie er in der Preisvereinbarung zum Ausdruck kommt, als den Handänderungssteuerwert zu definieren.

Bei der Begründung eines verzinslichen Baurechtes erhält der Baurechtsnehmer dagegen zweierlei, nämlich (a) ein Recht auf entgeltliche Nutzung fremden Eigentums (entgeltliche Nutzung des Grundstücks des Baurechtsgebers), ferner (b) das Recht, wie ein Eigentümer über das Baurecht zu verfügen und die ihm selber gehörenden Baurechtsbauten zu nutzen¹⁹.

Der Baurechtsnehmer kann die künftigen Zinszahlungen nicht in der Gestalt einer vorweggenommenen Einmalzahlung mit befreiender Wirkung leisten - jedenfalls dann nicht, wenn die Höhe der künftigen Zinszahlungen infolge von vertraglichen Anpassungsklauseln noch nicht bestimmbar ist. Andererseits kann er sich der künftigen Baurechtszinspflicht auch nicht gestützt auf Art. 27 Abs. 2 ZGB entziehen.

Ist das verzinsliche Baurecht aber ab dem Tage seiner Begründung ein Recht auf entgeltliche Nutzung fremden Eigentums, so muss dies bereits in der Errichtungsphase auf die Bewertung und damit auf den Handänderungssteuerwert des Baurechtes durchschlagen. Für den ersten Baurechtsnehmer hat das verzinsliche Baurecht am Tage seiner Errich-

ASA 64 (1996), S. 687

tung in der Regel den Wert Null, jedenfalls sofern das Baurecht keine bereits bestehenden Gebäude umfasst. Hat das verzinsliche Baurecht aber den Wert Null, so wird für dessen Begründung folgerichtig auch kein Preis bzw. keine Einmalzahlung stipuliert.

Dies bedeutet, dass der Einbezug kapitalisierter künftiger Baurechtszinse in die Bestimmung des Handänderungssteuerwertes anlässlich der Baurechtsbegründung ebenso unrichtig ist wie bei späteren Handänderungen des Baurechtes.

10. Widerspruch zwischen vermögens- und handänderungssteuerlicher Betrachtungsweise

Die hier vertretene Betrachtungsweise, welche das verzinsliche Baurecht als einheitliches, gesamthaft zu bewertendes Rechtsverhältnis qualifiziert, liegt dem Recht der direkten Steuern bei der Bewertung von Baurechten für Zwecke der Vermögens- und Kapitalsteuer zugrunde. Weder in der Vermögensdeklaration natürlicher Personen noch in der Steuerbilanz buchführungspflichtiger Unternehmungen wird das verzinsliche Baurecht in ein nacktes Nutzungsrecht als Aktivum und in eine Rückstellung des kapitalisierten Zinses als Passivum aufgespalten.

Stattdessen wird das verzinsliche Baurecht aufgrund einer einheitlichen Betrachtung bewertet und gesamthaft in die Aktivseite der Steuerbilanz eingestellt. Dabei wirkt sich die Zinszahlungspflicht beim Baurechtsnehmer als Schmälerung des Ertragswertes (und damit des Steuerwertes) des Baurechtes aus.

Andererseits wird beim Baurechtsgeber der laufende Zinsfluss aus dem Baurecht als Element des Ertragswertes (und damit des Steuerwertes) seiner Eigentumsparzelle betrachtet.

¹⁹ Auf die notwendige Unterscheidung zwischen Baurechts-Übertragungsentgelt und (Eigentums-)Nutzungsentgelt weist auch GROSSENBACHER, S. 34, hin, mit Verweis auf P. ISLER, Der Baurechtsvertrag und seine Ausgestaltung, Diss. Bern 1973, S. 133, Fn 4, und V. MÜLLER, Der Baurechtszins und seine grundpfandrechtliche Sicherung, Diss. Zürich 1968, S. 7.

Das Gesagte ergibt sich beispielsweise für Basel-Stadt aus den Bewertungsrichtlinien, wie sie in § 33 Abs. 4 und 5 der Steuerverordnung festgehalten sind:

"4 [Vermögensbesteuerung des Baurechtsnehmers; Berechnung des Ertragswertes fremdvermieteter Baurechtspartellen:] *Für im Baurecht erstellte Liegenschaften errechnet sich der Ertragswert durch Kapitalisierung der Bruttomiete abzüglich Baurechtszins*²⁰.

****ASA 64 (1996), S. 688****

5 [Vermögensbesteuerung des Baurechtsgebers, Berechnung des Ertragswertes der baurechtsbelasteten Eigentumsparzelle:] *Für die Bewertung eines im Baurecht abgegebenen Grundstückes ist der vertraglich zu entrichtende Baurechtszins zu kapitalisieren.*"

In diesen Vorschriften wird der grundsätzliche Unterschied zwischen Baurechtszins und Hypothekarschuld besonders deutlich erkennbar. Hypotheken sind nicht integrierende Elemente des Grundeigentums, sondern gehören als selbständige Posten zu den Passiven der steuerpflichtigen Person, während die verpfändeten Grundstücke ebenso selbständig, mit ihrem vollen Wert, zu den Aktiven gehören. Im Einklang mit diesen Bilanzierungserfordernissen steht auch die Tatsache, dass das Eigentum am Grundstück einerseits, die Darlehensschuld und deren grundpfändliche Sicherung andererseits, verschiedene Rechtsverhältnisse sind, wogegen Baurecht und Baurechtszinspflicht Elemente des gleichen Rechtsverhältnisses sind.

11. Vergleich mit unverzinslichen Baurechten

Bei der handänderungssteuerlichen Qualifikation von Baurechten wird zuweilen ein Vergleich zwischen der Behandlung verzinslicher (geringwertiger) und unverzinslicher (hochwertiger) Baurechte gezogen. Obwohl selbständige und dauernde Baurechte der zweiten Kategorie kaum anzutreffen sind, ist ihre Begründung zivilrechtlich möglich. Bei unverzinslichen Baurechten ist der bei Handänderungen tatsächlich vereinbarte Kaufpreis höher, als wenn der Erwerber eine künftige Zinspflicht in Rechnung zu stellen hätte.

Aus fiskalischer Sicht, so meint man vielleicht, dürfe es keine Rolle spielen, ob ein niedrigverzinsliches Baurecht zu hohem Preis oder ein hochverzinsliches Baurecht zu niedrigem Preis die Hand wechsle; die Handänderungssteuer müsse bei gleichem Sachnutzungswert der (physischen) Baurechtsliegenschaft allemal gleich hoch ausfallen²¹.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Gleichheit oder Ungleichheit von Tatbeständen und ihre rechtliche Gleich- oder Ungleichbehandlung immer mit Wertungsfragen verbunden ist und nicht aufgrund eines äusserlichen Schematismus beantwortet werden darf. Die Gründe, welche

²⁰ In gleichem Sinne Entscheid des Verwaltungsgerichts (Steuergerichtshof) FR vom 10.06.1994, STE 1995 FR B 52.21 Nr. 5, E. 3 am Ende (Rekurs der Bauberechtigten bezüglich eines Baurechts in ihrem Geschäftsvermögen [Campingplatz]): *"Die Kapitalisierung des Differenz zwischen der vom Baurechtsnehmer erwirtschafteten Grundrente und dem geschuldeten Baurechtszins entspricht dem Wert der alleine dem Baurecht als Nutzungsbeziehung entspricht"*.

²¹ Dies ist insbesondere das von RUF, N 257 zu Art. 7 HPAG, zugunsten der Baurechtszins-Besteuerung vorgebrachte Argument: Das Gleichbehandlungsgebot erheische die gleiche Besteuerung des Handwechsels eines Baurechts mit periodischer Grundrentenpflicht einerseits, eines Baurechts mit einmaliger Gegenleistung andererseits.

****ASA 64 (1996), S. 689****

für die handänderungssteuerliche Ungleichbehandlung von verzinslichem und unverzinslichem Baurecht sprechen, sind gewichtiger als die Gründe, mit welchen eine Gleichbehandlung allenfalls gerechtfertigt werden könne.

Für die Ungleichheit der beiden Tatbestände und für deren unterschiedliche Besteuerung spricht vorweg, dass nicht die physische Baurechtsliegenschaft, sondern das Recht an dieser Liegenschaft den Gegenstand des Rechtsverkehrs und damit den Gegenstand des handänderungssteuerbaren Vorgangs bildet. Mit diesem Recht ist im einen Falle eine Zinspflicht dauerhaft verbunden, im anderen Falle nicht. Das handändernde Recht steht, sofern es mit einer Zinspflicht verknüpft ist, unter der dauernden Drohung des Baurechtszinsenfandrechts, was auf die Bewertung des Rechtes und damit auf seinen Handänderungssteuerwert unmittelbaren Einfluss hat.

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 Baurechtes ein und wechselt bei jeder Handänderung des Baurechtes erneut die Hand, zirkuliert mit diesem und steigert das Rechtsübertragungsentgelt. Dementsprechend fällt die auf dem Rechtsübertragungsentgelt bemessene Handänderungssteuer bei Handänderungen des Baurechts jeweils hoch aus.

Wechselt bei solchen Baurechten dagegen die belastete Eigentumsparzelle die Hand, so fällt hier der fehlende Ertragswert preis- und wertmindernd in Betracht. Für langfristig ertragslose Eigentumsparzellen wird ein geringes Rechtsübertragungsentgelt geleistet. Hier fällt die Handänderungssteuer gering aus.

Im Falle des verzinslichen Baurechtes behält der Baurechtsgeber den Ertragswert seines Grundeigentums im Umfang des Baurechtszinsertrages in seiner Hand²². Bei der Begründung und bei späteren Handänderungen des Baurechts wird dieser Ertragswert nicht mitübertragen, sondern er bleibt, wo er ist, nämlich beim Baurechtsgeber (als werterhöhendes Element seines Grundeigentums).

****ASA 64 (1996), S. 690****

Veräussert der Baurechtsgeber sein Grundeigentum, so erzielt er kraft der Baurechtszinsberechtigung hierfür ein umso höheres Rechtsübertragungsentgelt, d.h. einen umso höheren Preis, und er löst eine umso höhere Handänderungssteuer aus.

Bei der späteren Übertragung verzinslicher Baurechte ist es sachfremd, den Baurechtszins und damit den beim Baurechtsgeber verbliebenen Ertragswert des baurechtsbelasteten Grundeigentums dem handändernden Übertragungswert des Baurechtes zuzurechnen. Denn der dem Baurechtszins entsprechende Ertragswert gehört und verbleibt dem Baurechtsgeber und ändert bei Übertragungen des Baurechtes nicht die Hand.

12. Ergebnis

²² Vgl. die zutreffende Bemerkung in bezug auf verzinsliche Baurechte bei CARL WIELAND, Kommentar zum ZGB, Zürich 1909, N 3c zu Art. 778 u. 779: *"Eine weit überragende praktische Bedeutung hat das Erbbaurecht in Deutschland für die städtische und kommunale Wohnungspolitik gewonnen. Es ermöglicht dem Bauenden, das für den Bau erforderliche Land zu erwerben, ohne die steigenden Bodenpreise zu bezahlen, da die Grundrente dem Eigentümer verbleibt."*

Die Übernahme der Baurechtszinspflicht kann kraft deren dauerhafter Verknüpfung mit dem Baurecht nicht als eine Gegenleistung des Erwerbers qualifiziert werden. Vielmehr ist die Baurechtszinspflicht ein integrierender Teil des vom Erwerber als Einheit übernommenen Baurechtsverhältnisses.

Nicht nur vermögenssteuerlich, auch handänderungssteuerlich muss gelten, dass die Bewertung der Eigentumsparzelle und die Bewertung der auf der gleichen Fläche bestehenden Baurechtsparzelle miteinander korrelieren. Im gleichen Umfange, in welchem die Zinsvereinbarung die Eigentumsparzelle aufwertet, wertet sie die Baurechtsparzelle ab.

Bei Handänderungen der Eigentumsparzelle kommt der Fiskus auf seine Rechnung, indem der Kaufpreis unter anderem auch jenen Ertragswert abgilt, der sich aus der Baurechtszinsvereinbarung ergibt. Hier wirkt die Baurechtszinsvereinbarung preis- und steuererhöhend.

Es geht nicht an, dieses Faktum bei Handänderungen der Baurechtsparzelle zu ignorieren und die Handänderungssteuer hier nun von einem anderen Wert zu erheben als von demjenigen, der sich aufgrund des tatsächlich vereinbarten Kaufpreises ergibt.

Kantonale Gesetze, welche bei der Begründung und Handänderung verzinslicher Baurechte eine von anderen Handänderungstatbeständen fundamental abweichende Steuerbemessung vorschreiben, müssen als widersprüchlich qualifiziert werden. Besonders augenfällig ist die Widersprüchlichkeit, wenn man bedenkt, dass der gleiche Ertragswert an zwei Orten und damit doppelt besteuert wird: bei Handänderungen der Eigentumsparzelle als preisbildender Faktor des tatsächlich stipulierten Kaufpreises und damit als tatsächlicher Wertbestandteil des Eigentums,

ASA 64 (1996), S. 691

bei der Baurechtsparzelle unabhängig vom stipulierten Kaufpreis als ein vom Fiskus fingerter Wertbestandteil des Baurechtes.

Die doppelte Besteuerung des Ertragswertes erweist sich als Systemwidrigkeit in dem eingangs aufgezeigten Sinne: Beim Verkauf der Eigentumsparzelle wird der im Baurechtszinsanspruch enthaltene Ertragswert als preiserhöhender Faktor erfasst, indem hier auf die tatsächliche Preisvereinbarung zwischen den Parteien, und nur auf sie, abgestellt wird; in dieser Preisvereinbarung kommt der besagte Ertragswert marktgerecht zum Ausdruck. Beim Verkauf der Baurechtsparzelle lässt der Fiskus die tatsächliche Preisvereinbarung dagegen nicht gelten, insofern sich die Baurechtszinspflicht hier preismindernd auswirkt: Hier addiert er einen amtlich geschätzten Barwert künftiger Baurechtszinsen zum tatsächlich vereinbarten Preis hinzu. - Das ist willkürlich.

Der hier vertretenen Auffassung mag die "normative Kraft des Faktischen" entgegengehalten werden: Was von zahlreichen kantonalen Gesetzgebern ausdrücklich angeordnet und vom Bundesgericht ebenso ausdrücklich gebilligt worden ist, dürfe nicht in Frage gestellt werden; die auf den Baurechtszinsen vereinnahmten Steuerbeträge seien zu bedeutend, ihr Unrechtsgehalt zu unbedeutend, als dass eine Änderung der Gesetzeslage vertretbar sei. Das Steuerrecht sei erst in zweiter Linie eine Veranstaltung der Logik und der Gerechtigkeit; in erster Linie diene es der nachhaltigen staatlichen Mittelbeschaffung.

Immerhin hat der Kanton Basel-Stadt aufgrund der hievordargestellten Erkenntnisse im Sommer 1995 seine bisherige Praxis der Handänderungsbesteuerung kapitalisierter Baurechtszinsen fallen

gelassen und im Rahmen der laufenden Revision des baselstädtischen Handänderungssteuergesetzes²³ auf die Überführung der Praxis ins kodifizierte Recht verzichtet.

Auch dem Bundesgericht würde kein Stein aus der Krone fallen, wenn es seine Position von 1978 bei Gelegenheit in Wiedererwägung zöge. Der Kern der damaligen Urteilsbegründung bestand in der Feststellung, dass der mit dem Baurechtszins abgegoltene Nutzwert einen wirtschaftlichen Wert habe und bei Handänderungen also besteuert werden müsse (*"Was durch die Veräusserung eines Baurechts - von allfälligen auf der Parzelle erstellten Gebäuden abgesehen - die Hand wechselt, kann nicht als wertloses Nichts gelten. Dies zeigt sich allein schon darin, dass für*

ASA 64 (1996), S. 692

die Einräumung eine Vergütung zu leisten ist, sei es in einer einmaligen Zahlung oder - wie hier - in Form eines Baurechtszinses", vgl. ASA 48, S. 438).

Dass mit dem Baurechtszins ein Nutzwert abgegolten wird, ist unbestreitbar und unbestritten, nämlich der Nutzwert des baurechtsbelasteten Eigentums. Entscheidend ist aber - und das wurde vom Bundesgericht im Jahre 1978 übersehen -, dass dieser Nutzwert die Hand zusammen mit der Eigentumsparzelle, nicht zusammen mit dem verzinslichen Baurecht ändert.

Auch wenn es keinen bundesrechtlichen Begriff des Handänderungssteuerwertes gibt, muss die Konkretisierung des Begriffs in den kantonalen Gesetzen mit Sorgfalt erfolgen. Wem an der Konsistenz der Rechtsordnung gelegen ist, der kann auf die Dauer nicht hinnehmen, dass bei der Handänderungsbesteuerung von Baurechten das mathematische Vorzeichen der Zinspflicht durch gesetzgeberischen Willensakt vertauscht und aus dem Minus ein Plus gemacht wird.

²³ Der vorliegende Aufsatz ist herausgewachsen aus der Vernehmlassung der Notariatskammer Basel-Stadt zum ersten Departementsentwurf vom Mai 1995 zu einem neuen kantonalen Handänderungssteuergesetz.