

## Handänderungssteuer

### Baurechtsverlängerung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft

Nr. 154/1996 vom 22. November 1996

Die blosser Verlängerung eines bereits laufenden Baurechtsvertrags unterliegt der Handänderungssteuer nicht, solange sie aus vorwiegend persönlichen, d.h. nicht-steuerlichen Gründen erfolgt.

#### Sachverhalt:

1. Am 18. Oktober 1995 kam es zwischen X und der Y AG Basel, zur Verlängerung eines seit 1977 (Laufzeit bis 30. April 2007) bestehenden Baurechtsvertrages. Der Baurechtsvertrag wurde dabei rückwirkend per 1. Januar 1995 um dreissig Jahre verlängert. Mit Rechnung Nr. 95/2939 vom 19. Dezember 1995 wurde der Pflichtigen die Handänderungssteuer- und Gebührenrechnung in Höhe von Fr. 21638.10 eröffnet.

2. a) Mit Schreiben vom 5. Januar 1996 erhoben die Pflichtige und ihr Ehemann Einsprache gegen obige Handänderungssteuer.

In ihrer Begründung vom 20. Februar 1996 machten sie geltend, dass das Baurecht B13 im Grundbuch Z ursprünglich 1977 errichtet worden sei und bereits im Besitze der Firma Y gewesen sei. Seine Laufzeit dauere bis ins Jahr 2007. Die dafür geschuldeten Handänderungssteuern seien bereits bei dessen Errichtung bezahlt worden. Da sich durch die «vertragliche Neufassung» in den Besitzverhältnissen gar nichts ändere, könne auch nicht von einer Handänderung gesprochen werden. Der ursprüngliche Vertrag habe zudem eine Verlängerung dieses Baurechts vorgesehen. Es wäre ihnen absolut neu und sei auf jeden Fall vom Gesetzestext her nicht ersichtlich, dass eine blosser Verlängerung den Tatbestand einer Handänderung erfülle. Ausserdem sei der Baurechtsvertrag lediglich auf eine neue Basis gestellt worden, damit die Laufzeit mit dem des Nachbargrundstücks identisch sei. Sollte diese Änderung entgegen ihrer Ansicht eine Handänderungssteuer auslösen, müssten sie Vertragsirrtum geltend machen und das Rechtsgeschäft entsprechend rückgängig machen.

b) Mit Entscheid vom 11. März 1996 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut.

Gemäss § 81 Abs. 1 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) werde die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Nach § 81 Abs. 2 lit. b StG seien Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen

Eigentumsbeschränkungen den Handänderungen gleichgestellt. Es würde eine Ungleichbehandlung darstellen, wenn ein Steuerpflichtiger bei der Begründung eines dauernden selbständigen Baurechts von 30 Jahren nur auf diesem kapitalisierten Wert die Handänderungssteuer zu zahlen hätte und bei der Verlängerung auf 60 Jahre keine zusätzliche Besteuerung erfolgen würde und andererseits derjenige Steuerpflichtige, der von Anfang an das Baurecht auf 90 Jahre begründet, die Handänderungssteuer ab diesem höheren Verkehrswert zu begleichen hätte. Deshalb sei es gerechtfertigt, die Verlängerung des Baurechts der Handänderungssteuer zu unterstellen. Die Handänderungssteuerrechnung sei somit insofern zu korrigieren, als die bereits erhobene Steuer bis ins Jahr 2007 zu berücksichtigen sei und nur noch die restlichen 17 Jahre zu erheben seien.

3. Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob die Pflichtige, vertreten durch ihren Anwalt, mit Schreiben vom 11. April 1996 Rekurs mit dem Begehren, es sei der Einsprache-Entscheid vom 11. März 1996 in Gutheissung des vorliegenden Rekurses und damit die rektifizierte Handänderungssteuerrechnung im Betrage von Fr. 32345.40 für den Baurechtsvertrag vom 18. Oktober 1995 vollumfänglich aufzuheben.

Zur Begründung (Schreiben vom 5. August 1996) machte der Vertreter folgendes geltend: Im vorliegenden Fall sei keine Belastung des Grundstücks der Rekurrentin erfolgt, wie § 81 Abs. 2 lit. b StG dies erfordere, denn die Belastung bestehe aufgrund des ursprünglichen Baurechtsvertrages seit dem 5. August 1977. Zudem enthalte das Gesetz keinen Hinweis dafür, dass eine blosser Verlängerung der Baurechtsdauer per analogiam der Baurechtsbegründung gleichzustellen sei. Gerade bei Steuerpflichten sei das Legalitätsprinzip besonders streng zu befolgen.

Weiter wurde geltend gemacht, dass die Verlängerung auch keine dauernde Belastung darstelle – § 81 Abs. 2 lit. b StG spreche von einer dauernden Belastung –, denn sie dauere hier nur 17 Jahre.

Im Eventualstandpunkt machte der Vertreter geltend, dass die veranlagte Handänderungssteuer übersetzt sei, da der angebliche Verkehrswert des Grundstücks lediglich aufgrund einer schematischen Formel berechnet worden sei, die den Gegebenheiten des Einzelfalles nicht Rechnung trage und der in casu zu einem stossenden, unrealistischen Ergebnis führe.

4. Mit Vemehmlassung vom 4. September 1996 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses und führte dazu folgendes aus: Die vertragliche Verlängerung des selbständigen Baurechts bis zum 31. Dezember 2024 sei von der Steuerverwaltung nicht als neuer Handänderungstatbestand betrachtet worden, sondern als Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens, da sich die der ursprünglichen Verfügung (Handänderungssteuer Nr. 108 vom 5. Juli 1977) zugrundeliegende Sachlage nachträglich wesentlich geändert habe. Dies gehe aus der Tatsache hervor, dass die angefochtene Handänderungssteuer nur noch auf dem Verkehrswert der Restlaufzeit des Baurechts von 17 Jahren (2007–2024) aufgrund der 5,5% Rentenbarwerttafel für sofort beginnende, während 17 Jahren nachschüssig zahlbare Zeitrenten mit einem Faktor 10,86 erhoben worden sei. Als Berechnungsgrundlage diene der vereinbarte Baurechtszins von Fr. 119136.– p.a. Es könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, einen Steuerpflichtigen, der ein Baurecht auf 90 Jahre begründe, steuerlich stärker zu belasten als einen Steuerpflichtigen, welcher ein Baurecht auf 30 Jahre begründe und sich gleichzeitig das Recht auf eine unbestimmte Verlängerung des Baurechts einräumen liesse.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist nach § 124 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Streitfalles zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt, ob die in Frage stehende Verlängerung eines Baurechts um 17 Jahre der Handänderungssteuer unterliegt.

3. a) Massgebend für die Bestimmung der Handänderungssteuerpflicht ist § 81 StG. Gemäss Abs.1 dieser Gesetzesbestimmung wird die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben.

Gemäss Abs. 2 desselben Paragraphen sind der Handänderung von Grundstücken gleichgestellt

- Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken;
- 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.

b) Das Gesetz unterscheidet somit drei Tatbestände, die eine Handänderungssteuer auslösen. Bei den «zivilrechtlichen Handänderungen» (§ 81 Abs. 1 StG) geht gestützt auf einen gültigen Rechtsgrund das Eigentum an einem Grundstück oder dem Anteil eines solchen durch Grundbucheintragung oder ausserbuchlich vom bisherigen Rechtsträger auf einen anderen über. Bei den «wirtschaftlichen Handänderungen» (§ 81 Abs. 2 lit. a StG) werden die wesentlichen Eigentümerbefugnisse am Grundstück ohne einen zivilrechtlichen Eigentumswechsel übertragen. Schliesslich werden gemäss § 81 Abs. 2 lit. b StG gewisse Belastungen von Grundstücken der Handänderungssteuer unterworfen, sofern die Belastungen gegen Entgelt erfolgen und den Veräusserungswert oder die unbeschränkte Bewirtschaftung der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen. Die wirtschaftliche Verfügungsgewalt (z.B. die Befugnis zum Verkauf oder zur Verpfändung des Grundstücks) verbleibt jedoch in diesen Fällen beim Grundeigentümer. § 69 StG verweist bezüglich des Grundstückbegriffs auf die einschlägigen Vorschriften des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907. Als Grundstücke im Sinne von Art. 655 Abs. 2 ZGB gelten die Liegenschaften, die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte (vgl. dazu Art. 779/780 ZGB), die Bergwerke sowie die Miteigentumsanteile an Grundstücken (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft (VGE) vom 21. Oktober 1992 i.S. X. AG und Y. AG, in Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide (BLVGE) 1992, S. 86 und Basellandschaftliche Steuerpraxis (BLStPr), Bd. XI;

S. 321 ff.; VGE vom 30. August 1995 i.S. Dr. A.B., X.Y. und V.W., in BLStPr, Bd. XIII, S. 131 ff.).

c) Durch den öffentlich beurkundeten Baurechtsvertrag ist belegt, dass es sich bei der betreffenden Parzelle um ein selbständiges und dauerndes Baurecht im Sinne von Art. 779 Abs. 3 ZGB handelt, welches als Grundstück ins Grundbuch aufgenommen wurde.

4 a) In casu geht es nicht um die Errichtung eines Baurechtes sondern um die Verlängerung eines bereits bestehenden Baurechtes, die besteuert werden soll.

Das Gesetz enthält weder für die Verlängerung eines selbständigen noch eines unselbständigen und dauernden Baurechtes eine Besteuerungsgrundlage, folglich fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage zur Steuererhebung.

b) Gemäss einer in der Basellandschaftlichen Steuerpraxis publizierten Weisung der kantonalen Steuerverwaltung werden bei Verlängerungen von Baurechten – im Gegensatz zur Begründung und Übertragung – zwischen Baurechtsnehmer und Baurechtsgeber keine Handänderungssteuern erhoben, weil sonst unter Umständen mehr Handänderungssteuer zu entrichten wäre, als bei der Übertragung des ganzen Grundstücks (vgl. BLStPr, Bd. IX, S. 255 sowie Weisung Nr. 9 zur Veranlagung der Handänderungssteuer vom 27. Februar 1986; siehe auch BLStPr, Bd. V, S. 479 und BLStPr, Bd. IX, S. 254 ff.).

Die Steuerrekurskommission sieht keinen Grund, von dieser Weisung abzuweichen.

5. Ein weiteres Argument, das für eine Gutheissung des vorliegenden Rekurses spricht, findet sich in § 81 Abs. 2 lit. b StG. Dieser Paragraph verlangt eine dauernde und wesentliche Beeinträchtigung der unbeschränkten Bewirtschaftung oder des Veräusserungswertes der Grundstücke. In casu stellt die Verlängerung keine dauernde Belastung dar, da sie nur 17 Jahre dauert. Gemäss Art. 72 Ziff.2 der Verordnung betreffend das Grundbuch (GBV) vom 22. Februar 1910 beträgt die Mindestdauer für ein selbständiges Grundstück 30 Jahre. Diese Voraussetzung erfüllt die Verlängerung hier nicht.

Aufgrund all dieser Erwägungen kommt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass der Rekurs gutzuheissen ist.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird gutgeheissen.

#### Anmerkung der Redaktion

Aufgrund dieses Entscheids steht nun fest, dass die blosser Verlängerung eines bereits laufenden Baurechtsvertrags im Kanton Basel-Landschaft nicht der Handänderungssteuer unterliegt. In den (etwas kurz ausgefallenen) Erwägungen, die zu diesem Entscheid geführt haben, werden vor allem zwei Gründe genannt:

1. Die blosser Verlängerung eines Baurechts stellt keinen im Steuergesetz aufgeführten und deshalb steuerbegründenden Tatbestand dar: Es liegt weder eine Begründung noch eine Übertragung des Baurechts vor.

2. Die Verlängerung betrug effektiv lediglich 17 Jahre, was im Sinne des Grundbuchrechts nicht als dauernd bezeichnet wird (Minstdauer 30 Jahre) und somit auch nicht das Kriterium der „dauernden Beeinträchtigung“ im Sinne des Handänderungssteuerrechts erfüllt.

In diesem Zusammenhang ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Verlängerung eines Baurechts vor dem vertraglich fixierten Zeitablauf immer aus vorwiegend persönlichen, d.h. nicht-steuerlichen Gründen erfolgen muss. Ganz anders müsste entschieden werden, wenn rein steuerliche Überlegungen dazu führen, dass mittels portionenweisen Verlängerungen versucht wird, einer (vollen) Besteuerung zu entgehen. Ein solches Vorgehen müsste als eine unerlaubte Steuerumgehung qualifiziert werden, welche von der Steuerbehörde bekanntlich nicht zu tolerieren wäre - mit der Folge, dass die Handänderungssteuer auf der gesamten Laufzeit des Baurechts erhoben werden müsste.