

## Entscheide

### Grundstückgewinnsteuer

#### Bemessung der Besitzesdauer

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 60/2002 vom 30. August 2002

*Bei der Berechnung des Zuschlags für kurzfristige Besitzesdauer ist ein Abstellen auf den Tag der Brandlagerschätzung rechtlich nicht haltbar. Deshalb gilt auch bei im Baurecht erstellten Gebäuden neu der Zeitpunkt des Grundbucheintrages als massgebendes Erwerbsdatum. (Praxisänderung; vgl. BStPra, Bd. XIV, S. 25)*

#### Sachverhalt

1. Der Rekurrent liess sich mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 2. Oktober 1992 auf der Grundstücksparzelle 2029 in Z ein Baurecht einräumen und übernahm die auf der baurechtsbelasteten Parzelle bestehenden Wohnhäuser Nrn. 53 und 55. Am 17. Dezember 1992 wurde der Erwerb des Baurechts als Baurechtsparzelle 8084 im Grundbuch eingetragen. Die erworbenen Wohnhäuser riss der Rekurrent ab und errichtete eine neue Baute. Die Baute wurden im Herbst 1994 beendet und am 22. Dezember 1994 bau- und feuerpolizeilich abgenommen. Die neuerrichtete Baute teilte der Rekurrent in Stockwerkeigentumsparzellen ein. Mit Verträgen vom 30. August 1994, 11. November 1994, 22. August 1995 und 3. Juni 1997 verkaufte er jeweils eine Stockwerkeigentumsparzelle inkl. einer Miteigentumsparzelle an der unterirdischen Autoeinstellhalle. Daraufhin besteuerte die Steuerverwaltung den Rekurrenten mit den Grundstückgewinnsteuer-Rechnungen Nrn. 94/2662; 3171; 95/1912 und 97/1254 vom 27. Februar 2001 wie folgt:

Rechnung	Brandlager- schätzung	Verkaufs- vertrag	Grundbuch- eintrag des Verkaufes	Besitzes- dauer	Zuschlag nach § 80 Abs. 3 StG	Grundstück- gewinn	Grundstück- gewinn- steuer
94/2662	16.01.97	30.08.94	10.11.94	0-1 Mt.	100%	Fr. 39'772	Fr. 19'320
94/3171	16.01.97	11.11.94	18.11.94	0-1 Mt.	100%	Fr. 73'216	Fr. 35'568
95/1912	16.01.97	22.08.95	29.01.96	0-1 Mt.	100%	Fr. 48'175	Fr. 15'048
97/1254	16.01.97	03.06.97	23.02.99	24-25 Mt.	60%	Fr. 44'815	Fr. 10'726

2. Dagegen erhob der Rekurrent mit Schreiben vom 3. April 2001 Einsprache. In der Begründung vom 25. Juli 2001 führte er insbesondere aus, am 2. Oktober 1992 sei zwischen AB-C und ihm ein Baurechtsvertrag über die Parzelle 2029 Grundbuch Z abgeschlossen worden. Somit sei er ab diesem Datum auf der genannten Parzelle Bauberechtigter. Die Parzelle Nr. 111 sei mit drei Gebäuden überbaut gewesen und von ihm in diesem Zustand übernommen worden. Es sei ihm unbegreiflich, dass er nicht Eigentümer gewesen sei, jedoch diese Gebäude habe abreißen dürfen. Diese Gebäude seien auch bei der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung versichert gewesen und seien somit in sein Eigentum übergegangen. Aus diesem Grund beharre er, dass der Eigentumsübertrag und der Antritt der Baurechtsparzelle auf den Abschluss des Baurechtsvertrages festgelegt würden und zwar per 2. Oktober 1992.

3. Mit Entscheid vom 15. Januar 2002 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

Zur Begründung machte sie im Wesentlichen geltend, das aus Art. 4 aBV abgeleitete Rechtsgleichheitsgebot gebiete, Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Ein Erlass verletze demnach dann die Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen treffe, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich sei (BGE 114 Ia 2 f.).

Im vorliegenden Fall gehe es um die gesetzliche Regelung in § 25 des Dekrets zum Steuer- und Finanzgesetz, welche die Berechnung der Besitzesdauer zum Gegenstand habe. Es werde in diesem Zusammenhang nun gerügt, dass § 25 des genannten Dekrets die Rechtsgleichheit verletze, in dem bei Gebäuden, die der Veräusserer im Baurecht erstellt habe, als Erwerbsdatum der Tag der Brandlagerschätzung gelte – und nicht etwa der Tag des Grundbucheintrages. Es sei nun fraglich, weshalb der Gesetzgeber damals bei der Regelung der Besitzesdauer eine rechtliche Unterscheidung zwischen Landeigentümern und Baurechtsnehmern getroffen habe.

Zur Behinderung von stossenden Baulandspekulationen sei in § 80 Abs. 2 StG ein sog. «Spekulationszuschlag» geschaffen worden, der bei kurzer Besitzesdauer von Liegenschaften auf der Grundstückgewinnsteuer erhoben werde. Beim Spekulationszuschlag habe man die «unverdienten» Spekulationsgewinne härter besteuert, die durch kurzfristige An- und Verkäufe von Bauland entstanden seien. Der Landrat habe nun in Konkretisierung dieser Bestimmung die Regelung der Besitzesdauer in § 25 des Dekrets geregelt, in dem er als Grundsatz den Tag des Grundbucheintrages als massgeblich erklärt habe. Lediglich in den Gemeinden ohne Grundbuch sei auf die Fertigstellung abzustellen. Hingegen sei für den Beginn der Besitzesdauer bei Gebäuden im Baurecht der Tag der Brandlagerschätzung ausschlaggebend.

Auf den ersten Blick falle bei der fraglichen Bestimmung auf, dass sich diese nicht mit der Regelung bei den Gestehungskosten in § 78 Abs. 2 StG decke. Wenn dort

ebenfalls auf den Tag der Brandlagerschätzung abgestellt würde, könnte ein Baurechtsnehmer nie seine wertvermehrenden Aufwendungen zum Bau des Gebäudes zum Abzug bringen, da diesfalls erst diejenigen Aufwendungen berücksichtigt werden könnten, die nach der Schätzung des fertig erstellten Gebäudes angefallen wären. Es sei in diesem Zusammenhang natürlich für den Steuerpflichtigen nicht gerade verständlich, wieso ein Baurechtsnehmer anders behandelt werden solle als ein Landeigentümer. Der Gesetzgeber habe aber aus folgendem Grund eine Unterscheidung zwischen Landeigentümern und Eigentümern von Gebäuden im Baurecht getroffen.

Eigentum und Besitz setzten immer das Vorhandensein einer körperlichen Sache voraus. Das zivilrechtliche Eigentum an einem Grundstück liege bekanntlich bei der im Grundbuch eingetragenen Person. Bei einem Baurechtsnehmer hingegen bestehe allein mit dem eingeräumten Recht, eine Baute auf dem Land des Baurechtsgebers zu errichten, noch kein Eigentum. Es bestehe daher auch noch kein rechtlicher Anknüpfungspunkt für die Existenz von Eigentum und Besitz. Erst mit dem Errichten einer Baute im Baurecht werde der jeweilige Baurechtsnehmer Eigentümer einer Sache, d.h. einer Immobilie. Auch das einem Eigentümer zustehende Recht über sein Eigentum nach Belieben zu verfügen, z.B. es zu veräussern, entstehe erst mit der Existenz der Sache selbst. Da folglich beim Baurechtsnehmer das Eigentum erst mit dem errichteten Gebäude entstehe, sei behelfsmässig das Datum der Brandlagerschätzung des Gebäudes als Entstehungszeitpunkt des Eigentums/Besitzes erklärt worden. An diesen Zeitpunkt knüpfe nun auch die Berechnung der Besitzesdauer in § 25 des Dekrets zum Steuergesetz an. Vor dem Zeitpunkt der Brandlagerschätzung sei deshalb in steuerlicher Hinsicht noch gar kein Besitz möglich.

Da der Gesetzgeber damit eine unterschiedliche Regelung getroffen habe, für die ein vernünftiger Grund auf jeden Fall ersichtlich sei, liege nach der eingangs erwähnten Rechtsprechung des Bundesgerichts keine Verletzung der Rechtsgleichheit vor. Zudem müsste die fragliche Norm auch trotz einer allfällig vorhandenen Ungleichheit von der Steuerverwaltung angewendet werden. Der Wortlaut der Bestimmung in § 25 des Dekrets sei derart präzise formuliert, dass eine abweichende Auslegung durch die Verwaltungsbehörde nicht ohne Not vorgenommen werden könnte. Die Steuerverwaltung sei denn auch als Vollzugsorgan aufgrund des Prinzips der Gewaltenteilung an die Erlasse des gesetzgebenden Organs (Landrat) gebunden.

4. Gegen diesen Entscheid erhob der Rekurrent, vertreten durch Dr. E, mit Schreiben vom 14. Februar 2002 Rekurs und beantragte, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 15. Januar 2002 sowie die Grundstückgewinnsteuer-Rechnungen Nrn. 94/2662; 3171; 95/1912 und 97/1254 seien aufzuheben und es sei die Grundstückgewinnsteuer für die betroffenen Parzellen neu zu berechnen, unter o/e-Kostenfolge.

In der Begründung vom 22. April 2002 brachte er unter anderem vor, wie die Vorinstanz in ihrem Entscheid ausführe, sei in § 80 Abs. 2 StG ein sog. «Spekulations-

zuschlag» geschaffen worden, der bei kürzerer Besitzesdauer von Liegenschaften auf der Grundstückgewinnsteuer erhoben werde. Hiermit habe der Gesetzgeber die «unverdienten» Spekulationsgewinne härter besteuern wollen, die durch kurzfristige An- und Verkäufe von Bauland entstanden seien.

Kaufe beispielsweise jemand Bauland, erstelle darauf ein Gebäude und verkaufe das Grundstück (Land und Gebäude) innerhalb von fünf Jahren seit Erwerb des Baulands (Grundbucheintrag) mit Gewinn, so werde bei der Grundstückgewinnsteuer ein entsprechender Spekulationszuschlag erhoben. Werde die Liegenschaft nach fünf Jahren seit Grundbucheintrag veräussert, entfalle der Zuschlag. Die für die Grundstückgewinnsteuer massgebende Besitzesdauer beginne ab Erwerb des Baulands resp. ab Grundbucheintrag zu laufen.

Dieselbe Regelung müsse auch für Baurechtsnehmer gelten. Alles andere führe zu stossenden Ergebnissen. Erwerbe jemand ein Baurecht, erstelle auf der Grundstückspartzele im Baurecht ein Gebäude und veräussere dieses innerhalb von fünf Jahren seit Erwerb des Baurechts, so sei ein Spekulationszuschlag gerechtfertigt. Werde das Gebäude im Baurecht später veräussert, so habe der Spekulationszuschlag zu entfallen.

Zu bedenken sei, dass sowohl beim Baulandeigentümer wie auch beim Baurechtsnehmer in der Zeit vor der Veräusserung ähnlich hohe Kosten angefallen seien, habe doch auch der Baurechtsnehmer Zinsen, nämlich Baurechtszinsen, zu bezahlen.

Ein vernünftiger Grund für eine rechtliche Unterscheidung zwischen Grundeigentümer und Baurechtsnehmer sei nicht ersichtlich.

Die Vorinstanz habe ausgeführt, dass Eigentum und Besitz immer das Vorhandensein einer körperlichen Sache voraussetzten. Bei einem Baurechtsnehmer bestehe daher vor der Errichtung eines Gebäudes noch kein Eigentum.

Auch diese Feststellung sei nicht haltbar. Abgesehen davon, dass das schweizerische Recht diverse Rechte an nicht körperlichen Gütern kenne, erlange das selbständige und dauernde Baurecht mit der Aufnahme im Grundbuch als Grundstück quasi «körperliche Gestalt». Das Baurecht sei ab diesem Zeitpunkt, wenn nichts anders vereinbart, – auch entgeltlich – übertragbar, unabhängig davon, ob bereits ein Gebäude errichtet worden sei oder nicht. Bereits mit dem «nackten» Baurecht könnten also grundsätzlich Spekulationsgewinne erzielt werden. Diese könnten mangels Gebäude und Brandlagerschätzung nicht besteuert werden, was aber Sinn und Zweck der Grundstückgewinnsteuer gerade widerspreche und zu einer stossenden Ungleichbehandlung führen würde.

Im vorliegenden Fall habe der Rekurrent nicht nur das nackte Baurecht, sondern sogar die Baurechtspartzele samt den darauf bestehenden Wohnhäusern Nr. 53 und Nr. 55 erworben. Der von der Steuerverwaltung – nach Ansicht des Rekurrenten zu

Unrecht – geforderte Anknüpfungspunkt für die Existenz von Eigentum und Besitz habe also bereits anlässlich der Errichtung des Baurechts bestanden. Auch habe der Rekurrent über die im Baurecht erworbenen Liegenschaften ab Erwerb des Baurechts verfügen und sie namentlich abreissen können.

Bereits die vorstehenden Erläuterungen zeigten, dass § 25 des Dekrets zum Steuer- und Finanzgesetz Ungleichheiten schaffe, welche durch keine sachlichen und vernünftigen Gründe zu rechtfertigen seien. Dass besagte Norm ein untaugliches Kriterium einführe, zeige aber gerade der vorliegende Fall, welcher zu absolut paradoxen Ergebnissen führe. So sei das im Baurecht neu errichtete Mehrfamilienhaus im Herbst 1994 fertiggestellt worden. Die Stockwerkeigentumswohnungen seien schliesslich 1994, 1995 und 1997 verkauft worden. Die Brandlagerschätzung habe aber erst am 16. Januar 1997 stattgefunden, teilweise also über 2 Jahre nach den ersten Verkäufen. Bezüglich der für die Grundstückgewinnsteuer massgebenden Besitzesdauer würde dies sogar zu einem «Minusbetrag» führen. Auch hätte der Rekurrent bei den ersten Verkäufen in den Jahren 1994 und 1995 über Stockwerkeigentumswohnungen verfügt, obwohl er mangels Brandlagerschätzung noch nicht Eigentümer derselben gewesen sei. Das könne ja wohl nicht sein. Der Baurechtsnehmer habe auch nicht für die über mehrere Jahre verzögerte Brandlagerschätzung einzustehen. Dies zeige die Unhaltbarkeit von § 25 des Dekrets.

Aus dem Einspracheentscheid gehe unterschwellig hervor, dass die Steuerverwaltung das Ergebnis selbst nicht als befriedigend erachte, dass sie aber als Verwaltungsbehörde nicht ohne Not von einer präzise formulierten Norm abweichen könne. Gerade dies habe sie aber – nach Ansicht der Rekurrenten zu Recht – in einem ähnlich gelagerten Fall getan. Mit Baurechtsvertrag von 1988 habe der Rekurrent an der Hauptstrasse in Z bestehende Liegenschaften im Baurecht erworben. Er habe diese abgerissen, neue Stockwerkeigentumswohnungen errichtet und diese einzeln verkauft. Die entsprechenden Grundstückgewinnsteuer-Rechnungen, welche im Übrigen zur ähnlichen Zeit wie die angefochtenen eröffnet worden seien, hätten als früheres Erwerbsdatum «BR-Vertrag 1988» genannt. Es könne nicht angehen, dass die Steuerbehörde eine vollkommen untragbare Norm, nämlich § 25 des Dekrets, in einem Fall anwende, im andern Fall nicht. Aus diesem Grund stellten die vorgenannten Grundstückgewinnsteuer-Rechnungen betr. Hauptstrasse ein Präjudiz resp. einen Beweis für die bereits erfolgte Praxisänderung dar.

Aus sämtlichen vorstehenden Erwägungen habe die Steuerrekurskommission die unabdingbare Korrektur vorzunehmen und § 25 des Dekrets für nicht anwendbar zu erklären. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 15. Januar 2002 sowie die Grundstückgewinnsteuer-Rechnungen Nrn. 94/2662; 3171; 95/1912 und 97/1254 seien daher aufzuheben und es sei die Grundstückgewinnsteuer für die betroffenen Parzellen neu zu berechnen, wobei die massgebliche Besitzesdauer ab Erwerb des Baurechts resp. ab Grundbucheintrag des Baurechts zu berechnen sei.

5. Mit Vernehmlassung vom 11. Juni 2002 beantragte die Steuerverwaltung Abweisung des Rekurses.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

### *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

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

2. Bevor das Gericht im Folgenden die im Streite liegenden Themata zur Klärung an die Hand nimmt, ist zu untersuchen, ob sich die angefochtenen Grundstückgewinnsteueranlagen auf eine genügende gesetzliche Grundlage stützen können.

§ 63 Abs. 1 der Verfassung vom 17. Mai 1984 des Kantons Basel-Landschaft (KV) bestimmt, dass der Landrat alle grundlegenden und wichtigen Bestimmungen in der Form des Gesetzes zu erlassen hat. Dazu sind bei der Ausgestaltung der Steuern unter anderem Bestimmungen über den Kreis der Steuerpflichtigen, den Gegenstand der Steuer und deren Bemessung zu zählen (vgl. Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]). Der Zuschlag für kurzfristig erzielte Grundstückgewinne basiert auf folgenden Bestimmungen: Ist der Grundstückgewinn innerhalb von 5 Jahren entstanden, erhöht sich die nach § 80 Abs. 1 und 2 StG errechnete Steuer für jeden Monat, um den die Besitzesdauer kürzer ist, um  $1\frac{2}{3}\%$  (§ 80 Abs. 3 StG). Bei der Bestimmung der Besitzesdauer ist für den Erwerb und die Veräusserung auf den Tag des Grundbucheintrages, in Gemeinden ohne Grundbuch auf die Fertigstellung abzustellen; bei Gebäuden, die der Veräusserer im Baurecht erstellt hat, gilt als Erwerbsdatum der Tag der Brandlagerschätzung (§ 25 des Dekrets zum Steuer- und Finanzgesetz vom 19. September 1974 [VVO]). Die Berechnung der massgebenden Besitzesdauer, die gemäss § 80 Abs. 3 StG auf einen Monat genau zu erfolgen hat, stellt eine grundlegende und wichtige Bestimmung dar, da die Bemessung des Zuschlags für kurzfristig erzielte Grundstückgewinne unmittelbar davon abhängt. Daher müsste eine solche Regelung in Form eines Gesetzes erlassen werden. Gemäss § 148 Abs. 1 KV bleiben jedoch Bestimmungen, die in einem nach dieser Verfassung nicht mehr zulässigen Verfahren zustandegekommen sind, weiter in Kraft. Daraus folgt, dass § 25 VVO der heutigen Verfassung unter diesem Gesichtspunkt nicht widerspricht (vgl.

Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft [VGE BL] vom 31. Mai 1995 i.S. F.O. [Nr. 49] in: Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1995, 16.1. E. 3; ferner auch: BGE 124 I 216 ff.).

3. Ist der Grundstücksgewinn innerhalb von 5 Jahren entstanden, erhöht sich die nach § 80 Abs. 1 und 2 StG errechnete Steuer für jeden Monat, um den die Besitzesdauer kürzer ist, um  $1\frac{2}{3}\%$  (§ 80 Abs. 3 StG). Dieser Steuerzuschlag auf kurzfristig erzielten Grundstücksgewinnen soll die Grundstückspekulation bekämpfen. Eine Spekulationsabsicht ist aber keineswegs Voraussetzung dafür, dass ein Zuschlag erhoben werden darf. Aus welchen Gründen die Besitzesdauer die fünfjährige Frist unterschreitet, ist unerheblich (vgl. *Peter Christen*, Die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 207 f.; *Ermo Zimmermann* in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr], Bd. IV, S. 279 f.; *Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann*, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N. 7 zu § 225).

4. Der Rekurrent macht im Wesentlichen geltend, die in § 25 VVO enthaltene Regelung zur Bestimmung der Besitzesdauer für die Bemessung des Zuschlags für kurzfristig erzielte Grundstücksgewinne, sei willkürlich, weil bei Gebäuden, die der Veräusserer im Baurecht erstellt habe, als Erwerbsdatum erst der Tag der Brandlagerschätzung und nicht wie in den übrigen Fällen der Tag des Grundbucheintrags gelte.

Ein Erlass verstösst gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV), wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist; er verletzt das Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8, 127 Abs. 2 BV), wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen (BGE 110 Ia 13 E. 2b; 106 Ib 188 E. 4a). Der Grundsatz der Rechtsgleichheit ist verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder wenn Ungleiches nicht nach Massgabe der Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 94 I 654, E. 5).

Als Grund für die unterschiedliche Berechnung der Besitzesdauer bei Gebäuden, die der Veräusserer im Baurecht erstellt hat, führte die Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid an, bei einem Baurechtsnehmer hingegen bestehe mit dem eingeräumten Recht eine Baute auf dem Land des Baurechtsgebers zu errichten, noch kein Eigentum. Es bestehe daher auch noch kein rechtlicher Anknüpfungspunkt für die Existenz von Eigentum und Besitz. Erst mit dem Errichten einer Baute im Baurecht werde der jeweilige Baurechtsnehmer Eigentümer einer Sache, d.h. einer Immobilie.

Der Auffassung der Steuerverwaltung kann nicht gefolgt werden. Für den Begriff des Grundstücks verweist § 69 StG auf die Vorschriften des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB). Das ZGB nennt als Grundstücke in Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 auch die selbständigen und dauernden Rechte, sofern sie

ein eigenes Grundbuchblatt besitzen. Durch den Auszug aus dem Grundbuch vom 18. Juli 2002 ist belegt, dass es sich bei der Baurechtsparzelle 8084 um ein selbständiges und dauerndes Recht im Sinne von Art. 779 Abs. 3 ZGB handelt, das als Grundstück im Grundbuch aufgenommen wurde. Mit der Eintragung der Errichtung des Baurechts ins Grundbuch erwarb der Rekurrent gemäss Art. 656 ZGB Eigentum an der Baurechtsparzelle sowie den bereits auf dem baurechtsbelasteten Grundstück bestehenden Bauten (vgl. *Peter R. Isler* in *Honsell/Vogt/Geiser*, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Bd. II, Basel 1998, N. 10 zu Art. 779). Ebenso erwarb er mit dieser Eintragung gemäss Art. 919 ZGB Besitz am Baurecht und Gebäuden (vgl. *Emil W. Stark* in: *Berner Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch*, Bern 1984, N. 82 zu Art. 919). Im Weiteren ist zu beachten, dass die neuerrichtete Baurechtsbaute, als sie sich noch im Bau befand, bereits im Eigentum und Besitz des Rekurrenten stand (vgl. Art. 671 ZGB).

Wenn im Steuerrecht von der Besitzesdauer die Rede ist, so ist damit nicht gesagt, dass der Begriff des Besitzes im Sinne des Zivilrechts aufgefasst werden müsste; der Steuergesetzgeber verwendet Ausdrücke, die auch im Zivilrecht vorkommen, nicht stets im Sinne des Privatrechts. In der deutschen Sprache wird allgemein das Wort «Besitz» nicht stets im Sinne des Zivilrechts gebraucht, sondern als synonym mit dem Wort Eigentum verwendet, so wenn von den «Hausbesitzern» gesprochen wird und die Hauseigentümer gemeint sind oder wenn gesagt wird, ein Gemälde befinde sich im Besitz eines Privatsammlers, wobei gesagt sein will, es gehöre ihm. So bezeichnet denn auch § 25 VVO insoweit er besagt, bei der Bestimmung der Besitzesdauer sei für den Erwerb und die Veräusserung auf den Tag des Grundbucheintrages abzustellen, für die Berechnung der Besitzesdauer bei zivilrechtlichen Handänderungen die Eigentumsdauer als massgebend. Der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen (§ 71 StG). Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gesteuerungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt (§ 75 Abs. 1 StG). Anrechenbar sind die in der massgebenden Besitzesdauer gemachten Aufwendungen (§ 78 Abs. 5 StG). Die Steuerverwaltung liess in den angefochtenen Grundstücksgewinnsteuerveranlagungen die wertvermehrden Aufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung der Überbauung durch den Rekurrenten auf der Baurechtsparzelle 8084 zum Abzug zu. Würden bei Errichtung von Gebäuden im Baurecht wertvermehrnde Aufwendungen wie zum Beispiel für Abbruch und Neubau als ausserhalb der massgebenden Besitzesdauer getätigt betrachtet, könnten diese bei der Festsetzung des steuerbaren Grundstücksgewinns nicht steuermindernd berücksichtigt werden und es würden diesfalls fiktive Grundstücksgewinne besteuert. Daher ist auch in solchen Fällen die Besitzesdauer grundsätzlich vom Zeitpunkt des Erwerbs bis zu jenem der Veräusserung zu berechnen (vgl. *BGE* in *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA]*, Bd. 46, S. 413). Aus dem Gebot der Rechtssicherheit und dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens (Methodendualismus) bei der Auslegung von inhaltlich zusammenhängenden Gesetzesbestimmungen ist die Besitzesdauer auch im Rahmen der Bemessung des Zuschlags für kurzfristig erzielte Grundstücksgewinne nach denselben Grundsätzen wie für die Anrechnung von wertvermehrden Aufwendungen zu be-



rechnen (vgl. René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I, Basel und Frankfurt a.M. 1986, S. 476 B. II). Ausserdem sind keine sachlichen und vernünftigen Gründe ersichtlich, die dafür sprechen würden, dass bei Gebäuden, die der Veräusserer im Baurecht erstellt hat, für die Berechnung der Besitzesdauer zur Bemessung des Zuschlags für kurzfristig erzielte Grundstücksgewinne als Erwerbsdatum erst der Tag der Brandlagerschätzung zu betrachten ist. Schliesslich hatte ja der Rekurrent seit dem Erwerb des Baurechtsparzelle 8084 in Z Eigentum und Besitz an dieser Parzelle. Zu bedenken ist auch, dass das Baurecht einen wirtschaftlichen Wert darstellt, wofür der Rekurrent im vorliegenden Fall Baurechtszinsen zu bezahlen hatte, und daher auch in wirtschaftlicher Hinsicht nicht als wertloses Nichts betrachtet werden kann. Daher ist im vorliegenden Fall für die Berechnung der Besitzesdauer zur Bemessung des Zuschlags für kurzfristig erzielte Grundstücksgewinne auf das Datum der Eintragung der Baurechtsparzelle 8084 ins Grundbuch abzustellen, massgebend ist dabei gemäss Art. 972 Abs. 2 ZGB der Zeitpunkt der Einschreibung ins Tagebuch, d.h. der 17. Dezember 1992.

6. Der Rekurs erweist sich nach dem Gesagten als begründet und ist im Sinne der Erwägungen gutzuheissen.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. ...
3. ...
4. ...