

Verfügungen¹ über Baurechte - Handänderungssteuerfolgen (Basel-Stadt und Baselland)*

I. Das Baurecht²

1. Einleitung

In den beiden Basler Halbkantonen ist das Rechtsinstitut des Baurechts³ in Form des selbständigen und dauernden Baurechts⁴ sehr verbreitet. Neben privaten Grundeigentümern vergeben Träger hoheitlicher Gewalt das Recht der Nutzung an Liegenschaften traditionellerweise in Form von Baurechten an in der Regel private Interessenten. Als Baurechtsgeber treffen wir auf zahlreiche Einwohnergemeinden; im Stadtkanton betätigen sich im besonderen die Einwohnergemeinde der Stadt Basel⁵ und der Kanton selber als Baurechtsgeber. Die Verwaltung über die dem Finanzvermögen⁶ zugehörigen Liegenschaften übt eine Abteilung des Finanzdepartements, die Zentralstelle für staatlichen Liegenschaftsverkehr („ZLV“)⁷, aus⁸. Die auf dem Dreispitzareal gelegenen Parzellen verwaltet die Dreispitzverwaltung^{9 10}.

Im baselstädtischen Notariatsrecht nimmt das selbständige und dauernde Baurecht historisch bedingt einen vergleichsweise breiten Raum ein. Wie erwähnt besitzt die Einwohnergemeinde der Stadt Basel grosse Landreserven, die sie parzellenweise im

(*) Beitrag, erschienen in Basler Juristische Mitteilungen (BJM), Basel, Heft Nr. 2 April 2002, Seite 77 ff.

¹ Unter Verfügungen im (sachenrechtlichen) Rechtssinne werden verstanden Geschäfte, die (anders als die Verpflichtungsgeschäfte) ihrerseits keine Pflichten begründen, sondern eine Veränderung im Bestand subjektiver Rechte veranlassen (EUGEN BUCHER, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 2. Auflage, Zürich 1988, § 4/VIII, S. 42)

² Die dem „Baurecht“ nahestehenden Institute des Überbaurechts (Art. 674 ZGB) und des Leitungsbaurechts (Art. 676 ZGB) werden in diesem Beitrag mangels Relevanz nicht behandelt. Von den genannten Dienstbarkeiten unterscheidet sich das Näherbaurecht insofern, als es nicht den „Fall einer Grenzüberschreitung“ regelt (vgl. HANS MICHAEL RIEMER, Die beschränkten dinglichen Rechte, Grundriss des schweizerischen Sachenrechts, Band II, S. 68, N. 15 zu § 13)

³ Art. 675, 779 und 779-779I ZGB. Das hier behandelte Baurecht ist abzugrenzen vom Baurecht des öffentlichen Rechts, verstanden als Gesamtheit der Normen, die das Bauen in hoheitlicher Art und Weise in einem weit verstandenen Sinne regeln

⁴ Art. 779a ZGB

⁵ § 21 der Verfassung des Kantons Basel-Stadt vom 2.12.1889 (GS BS 111.100) und § 18 des Gemeindegesetzes vom 17.10.1984 (GS BS 170.100)

⁶ Gemäss „baselstädtischer Legaldefinition“ (vgl. RENE A. RHINOW, Volksrechte, in: Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 1984, S. 159 FN 338 - für das alte Recht) in § 10 Abs. 2 des Gesetzes über den kantonalen Finanzhaushalt vom 16.4.1997 (GS BS 610.100) stellen Finanzvermögen dar diejenigen Vermögenswerte (des Gemeinwesens), die nicht dem Verwaltungsvermögen zugeordnet sind und nicht direkt der Erfüllung einer bestimmten Staatsaufgabe dienen und die ohne Beeinträchtigung einer dem Staat übertragenen Aufgabe erworben, veräussert oder umgelagert werden können

⁷ Der Aufgaben- und Zuständigkeitsbereich der ZLV ist in der Verordnung zum Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt vom 2.11.1999 (GS BS 610.110) (§§ 16-19) umschrieben

⁸ § 2 Abs. 2 der Finanzhaushaltsverordnung (vgl. FN 7)

⁹ Die Zuständigkeit der Dreispitzverwaltung ergibt sich aus § 4 des Betriebsreglements für die öffentlichen Materiallagerplätze Basel-Dreispitz vom 26.9.1955 (GS BS 685.340)

¹⁰ § 2 Abs. 3 (in Vorbereitung) der Finanzhaushaltsverordnung (GS BS 610.110) (vgl. FN 7)

Baurecht an private Nutzer vergibt. Des weiteren verfügt bekanntlich die Christoph Merian Stiftung („CMS“)¹¹ über einen beträchtlichen Landbesitz, den sie im Umfange von knapp 1'203'000 m² im Baurecht vergibt. Hievon gewährt die CMS gestützt auf zwei Baurechtsverträge vom 12. April 1955 mit zahlreichen Nachträgen¹² der Einwohnergemeinde der Stadt Basel knapp 495'000 m² als Baurecht mit dem Zweck der Weitervergabe von Pacht- und/oder Unterbaurechtsparzellen an die Industrie¹³. Die Dreispitzverwaltung stellt das von ihr verwaltete, 494'705.5 m² (wovon 253'589.5 m² im Kanton Basel-Stadt und 241'116 m² im Kanton Baselland gelegen) umfassende Industrieareal mittels selbständiger und dauernder Unterbaurechte den sogenannten „Dreispitz-Firmen“ über eine Vertragsdauer von derzeit noch 51 Jahren Restlaufzeit zur Verfügung. Sie verwendet hierzu aus Gründen der möglichst rationellen Bewirtschaftung ihres Areals einen standardisierten Vertragstext, ein Vorgehen, das sich seit längerer Zeit bewährt hat.

2. Das Baurecht

2.1 Im Allgemeinen

Das Zivilgesetzbuch regelt „das Baurecht“ in den Artikeln 675 ff. und 779 bis 779I ZGB. Mit dem Institut der Baurechtsdienstbarkeit können Bauwerke und andere Vorrichtungen, die auf fremdem Boden eingegraben, aufgemauert oder sonstwie dauernd auf oder unter der Bodenfläche mit dem Grundstücke verbunden sind, in Abweichung vom Akzessorietätsprinzip¹⁴ einen „besonderen“ Eigentümer haben, wenn ihr Bestand als Dienstbarkeit in das Grundbuch eingetragen ist.

Das Baurecht begegnet uns somit als „Dienstbarkeit“¹⁵ oder dann als „Grundstück“¹⁶
17.

¹¹ Bei der CMS handelt es sich um eine mit eigener Rechtspersönlichkeit versehene öffentliche (öffentlich-rechtliche) Stiftung. Dies, weil die von der CMS zu erfüllenden öffentlichen Aufgaben oder Funktionen eindeutig im Vordergrund stehen und obwohl bei deren Errichtung kein Hoheitsakt vorlag. Die „Verleihung“ wird rechtstheoretisch im Ausscheidungsvertrag zwischen der Einwohnergemeinde und der Bürgergemeinde vom 6.6.1876 erblickt (Näheres bei HANS-PETER FRIEDRICH, Kantonales Zivilrecht, S. 732, und ANDREAS LINN, Baselstädtisches Gemeinderecht, S. 350, beide in: Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 1984 (mit weiteren Angaben und Gesetzes- und Quellenverweisen)

¹² Verträge zwischen der Einwohnergemeinde Basel und der Christoph Merian Stiftung über das Dreispitzareal vom 12.4.1955 (GS BS 685.200)

¹³ Die beiden Baurechtsverträge mit der Christoph Merian Stiftung aus dem Jahre 1955 (vgl. FN 12) definieren den Baurechtszweck (Art. 3 Abs. 1) wie folgt: Betrieb von Industrie-, Gewerbe- und Lagerplätzen, ober- und unterirdische Leitungen aller Art, Bahngleise sowie Erstellung von Hoch- und Tiefbauten. Die Baurechtsnehmerin ist gemäss Art. 3 Abs. 3 der Baurechtsverträge befugt, einzelne Parzellen beliebiger Grösse zum Betrieb von Industrie-, Gewerbe- und Lagerplätzen an Dritte zu verpachten oder im Unterbaurecht abzugeben

¹⁴ „Superficies solo cedit“, Art. 667 Abs. 2 ZGB

¹⁵ Art. 730 ff. und 745 ff. ZGB. Die „Dienstbarkeit“ (Servitut) regelt einen dinglich ausgeformten „Mitgenuss“ der Liegenschaft durch eine Drittperson. PASCAL SIMONIUS/THOMAS SUTTER, Schweizerisches Immobiliarsachenrecht, Band II, Die beschränkten dinglichen Rechte, Basel 1990, S. 36f, definieren positiv: Recht des beschränkt dinglich Berechtigten, die fremde Liegenschaft für eigene Vorrichtungen zu betreten oder sonstwie zu beanspruchen, und negativ: Verbot gegenüber dem Eigentümer, auf der belasteten Liegenschaft bestimmte Vorrichtungen auszuüben

¹⁶ In diesem Zusammenhang verstanden als Immobilie

2.2 Geschichtlicher Hintergrund

Das ZGB enthielt seit seiner Schaffung zwei Bestimmungen, die sich dem Baurecht widmeten, nämlich die Artikel 675 und 779 ZGB. Während das Institut des Baurechts (der Baurechtsdienstbarkeit) ursprünglich als zweckmässige rechtliche Grundlage für kleinere Bauvorhaben auf fremdem Boden wie Keller, Schleusenwerke und andere technische Anlagen erachtet wurde, zeigte sich in der Praxis bald ein Bedürfnis nach einer gesetzlichen Grundlage für grosse, bedeutende Bauwerke (Mehrfamilienhäuser, Geschäftsbauten, Industrieanlagen usw.). Die ursprüngliche gesetzliche Regelung erschien dem Gesetzgeber als zu schmal, so dass die knappe Baurechtsnormierung mit Revision im Jahre 1965 durch eine ausführliche gesetzliche Regelung ergänzt wurde¹⁸.

2.3 Das Baurecht als Dienstbarkeit

Die Baurechtsdienstbarkeit begründet die grundsätzlich übertragbare und vererbliche (beschränkt dingliche¹⁹) Berechtigung, auf einem fremden Grundstück²⁰ ein Bauwerk zu errichten oder beizubehalten. Ist die Baurechtsdienstbarkeit selbständig (d.h. übertragbar, mithin weder als Grunddienstbarkeit noch bloss zugunsten einer bestimmten berechtigten Person errichtet) und dauernd (d.h. auf mindestens 30 Jahre oder auf unbestimmte Zeit bestellt) ausgestaltet, so kann sie – muss aber nicht – als Grundstück in das Grundbuch aufgenommen werden²¹.

2.4 Selbständiges und dauerndes Baurecht

Das selbständige und dauernde Baurecht stellt nach dem Vorstehenden eine in zweierlei Hinsicht qualifizierte Baurechtsdienstbarkeit dar. Es ist je nach den Bedürfnissen und/oder Wünschen der Vertragsparteien im Grundbuch als Grundstück eingetragen oder eben nicht. Dieses Recht grenzt sich in qualitativer Hinsicht erheblich von der vorstehend beschriebenen Dienstbarkeit ab, indem es dem Immobiliareigentum wesentlich näher steht als dem beschränkten dinglichen Recht.

¹⁷ Das ZGB definiert den Begriff „Grundstück“ in Art. 943 und versteht darunter die Liegenschaften (Abs. 1 Ziff. 1), die selbständigen und dauernden Rechte an Grundstücken (Abs. 1 Ziff. 2), die Bergwerke (Abs. 1 Ziff. 3) und die Miteigentumsrechte an Grundstücken (Abs. 1 Ziff. 4); unter dem Unterbegriff „Liegenschaft“ versteht das Zivilrecht eine Bodenfläche mit genügend bestimmten Grenzen (Art. 3 Abs. 2 der Grundbuchverordnung vom 22.2.1910, SR 211.432.1 „GBV“) (vgl. dazu HOMBERGER, Zürcher Kommentar, N. 3 zu Art. 943 ZGB)

¹⁸ Novelle vom 19.3.1965, in Kraft seit 1.7.1965. Mit dieser Revision wurde der dannzumalige Art. 779 ZGB abgeändert und es wurden die Art. 779a – 1 ZGB neu geschaffen. Für Details vgl. HANS-ULRICH FREIMÜLLER, Die Stellung der Baurechtsdienstbarkeit im System der dinglichen Rechte, Dissertation Bern 1967

¹⁹ Vgl. den Titel der zweiten Abteilung (vor Art. 703 ZGB) des Sachenrechts. Die dingliche Wirkung der Rechtsposition auf Seiten der Belastung selber ist unbeschränkt, hingegen ist - anders als das Eigentum (erste Abteilung des Sachenrechts) der Umfang der Befugnis der berechtigten Person nicht umfassend

²⁰ Vgl. FN 22

²¹ Art. 779 Abs. 3 ZGB und Art. 7 GBV

Das im Grundbuch eingetragene und damit zum Grundstück erhobene selbständige und dauernde Baurecht tritt mitunter (in originärer oder derivativer Form) als sogenanntes Eigentümerbaurecht²² auf. Diese Erscheinungsform des Baurechts gilt es im nachfolgenden steuerrechtlichen Teil separat zu betrachten.

In der Folge interessiert den Verfasser ausschliesslich das ein separates Grundstück²³ darstellende Baurecht und entsprechend betreffen die nachfolgenden Ausführungen nur dieses Baurecht.

II. Die Handänderungssteuer der Kantone Basel-Stadt und Baselland

1. Handänderungssteuergesetz Basel-Stadt

1.1 Grundsatz

Gemäss § 1 Absatz 1 des baselstädtischen Handänderungssteuergesetzes („HäStG BS“)²⁴ unterliegen die zivilrechtlichen und die in diesem Gesetz aufgeführten wirtschaftlichen Handänderungen der Handänderungssteuer.

1.2 Steuerobjekt

§ 3 Absatz 1 HäStG BS definiert das Steuerobjekt als „Erwerb eines Grundstücks“, wobei als „Erwerb eines Grundstücks“ jeder Abschluss eines Vertrages verstanden wird, der dem Erwerber zusichert, ihm Eigentumsrechte an einem Grundstück zu übertragen²⁵. Dem „Erwerb eines Grundstücks“, unter anderem gleichgestellt wird in § 3 Absatz 3 litera a HäStG BS der Erwerb eines selbständigen und dauernden Baurechts, welches ein Grundeigentümer zugunsten des Erwerbers bestellt. Es ist diesbezüglich auf die Bestimmung von § 2 Absatz 1 litera b HäStG BS hinzuweisen, wonach die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Baurechte²⁶ Grundstücke im Sinne des HäStG BS darstellen.

Damit unterwirft der baselstädtische Gesetzgeber den Erwerb eines in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Baurechts (und nur eines solchen) der Handänderungssteuer wie er den Erwerb jedes anderen Grundstücks als handänderungssteuerpflichtig erklärt.

²² Das Eigentümerbaurecht (vgl. dazu Ziff. III. 1.1] stellt eine Spielart der Eigentümerdienstbarkeit dar). Es kennzeichnet sich vereinfacht gesagt dadurch, dass die (persönlich oder über das jeweilige Eigentum an einem Grundstück definierte) berechnigte Partei (bloss temporär oder permanent) identisch ist mit der Eigentümerschaft bezüglich des mit dem Baurecht belasteten Grundstücks

²³ Vgl. (zivilrechtlich) FN 17 und (handänderungssteuerrechtlich) FN 26

²⁴ Gesetz über die Handänderungssteuer vom 26.6.1966 (GS BS 650.100)

²⁵ § 3 Abs. 2 HäStG BS

²⁶ § 2 Abs. 1 lit. b HäStG BS

2. Basellandschaftliche Handänderungssteuer

2.1 Grundsatz

Das basellandschaftliche Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich vom 7. Februar 1974 („Finanz- und Steuergesetz“; „FStG BL“) umschreibt den Gegenstand der Handänderungssteuer in § 81 FStG BL²⁷. Demnach wird die Handänderungssteuer (§ 81 Absatz 1 FStG BL) auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Weitergehend als das jüngere baselstädtische Handänderungssteuergesetz (§ 1 Absatz 1 HäStG BS) beurteilt das basellandschaftliche Finanz- und Steuergesetz der Besteuerung allenfalls unterliegende Sachverhalte hilfsweise auch nach wirtschaftlichen Grundsätzen, formuliert doch § 2 Absatz 2 FStG BL: „Entspricht die Rechtsform offensichtlich nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten, so sind die Steuern nach Massgabe des wirtschaftlichen Tatbestandes zu entrichten“²⁸.

2.2 Steuerobjekt

Gemäss § 81 Absatz 2 FStG BL sind den Handänderungen an Grundstücken gleichgestellt Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken. Auch unterliegen der Handänderungssteuer Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten , wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd (d.h. mindestens 30 Jahre lang) und wesentlich beeinträchtigen und die Belastung gegen Entgelt erfolgt²⁹.

Wie im Kanton Basel-Stadt stellt das nicht im Grundbuch eingetragene selbständige und dauernde Baurecht kein Steuerobjekt im handänderungssteuerlichen Sinne dar³⁰.

III. Verfügungen über Baurechte & Handänderungssteuerfolgen

²⁷ Finanz- und Steuergesetz vom 7.2.1974 (GS BL 331)

²⁸ Über die Auswirkung bzw. Bedeutung dieser Norm in der/für die Praxis äussert sich die basellandschaftliche Steuerrekurskommission im Entscheid Nr. 129/1986 vom 22.8.1986, in BStPra IX, S. 343

²⁹ § 81 Abs. 2 lit. b FStG BL

³⁰ Statt vieler: Entscheid der basellandschaftlichen Steuerrekurskommission vom 22.11.1996, in BStPra 1/1998, S. 12; Aus der Praxis der Steuerverwaltung, in BStPra V, S. 479

1. Errichtung eines Baurechts^{31 32}

1.1 Zugunsten des Eigentümers (Eigentümerbaurecht)³³

1.1.1 Basel-Stadt

Steuerpflicht: Die Errichtung eines Eigentümerbaurechts bleibt handänderungssteuerfrei³⁴.

1.1.2 Baselland

Steuerpflicht: Auch im Kanton Baselland bleibt die Errichtung eines Eigentümerbaurechts handänderungssteuerfrei³⁵.

1.2 Zugunsten eines Dritten³⁶

1.2.1 Basel-Stadt

Steuerpflicht/-subjekt: Der Erwerber, mithin der Baurechtsberechtigte³⁷ schuldet die 3%-ige³⁸ Handänderungssteuer³⁹.

Bemessungsgrundlage: Gemäss § 7 Absatz 1 HäStG BS wird die Handänderungssteuer erhoben auf dem höheren Wert von entweder Entgelt (d.h.

³¹ Verstanden hier und in der Folge (vgl. FN 23) als selbständiges und dauerndes Baurecht, welches als Grundstück im Grundbuch eingetragen ist

³² Die nachstehenden Ausführungen finden gleichermassen Anwendung auf das (selbständige und dauernde) Baurecht wie auf das (selbständige und dauernde) Unterbaurecht. Das Sachenrecht lässt schliesslich noch eine weitere und letzte dingliche „Ebene“ zu, nämlich das Baurecht am Unterbaurecht. Ein Unterbaurecht am Unterbaurecht stellt der Gesetzgeber hingegen nicht zur Verfügung

³³ Die Begründung eines Eigentümerbaurechts stellt nicht einen Vertrag dar, sondern vielmehr ein einseitiges Rechtsgeschäft und ist deshalb der einfachen Schriftform zugänglich (PAUL PIOTET, Schweizerisches Privatrecht, Band V/1, Dienstbarkeiten und Grundlasten, S. 565-567; SIMONIUS/SUTTER, a.a.O., S. 62f). Art. 20 Abs. 1 GBV stellt „trocken“ fest, dass der Ausweis für die Eintragung durch die schriftliche Anmeldung des Eigentümers erbracht wird

³⁴ Das HäStG BS stellt diesen Sachverhalt nicht explizit von der Handänderungssteuer frei; dessen Steuerfreiheit ergibt sich aus den nachfolgenden Bestimmungen e contrario: § 1 Abs. 1 und § 3 Abs. 3 lit. a HäStG BS; § 3 Abs. 2 HäStG BS i.V.m. Art. 20 GBV

³⁵ § 81 FStG BL, insbesondere § 81 Abs. 2 lit. b FStG BL (für die Grundstückgewinnsteuer: VGE BL vom 27.1.1999, in BStPra 8/1999, und PETER CHRISTEN, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basellandschaft, Diss. Basel, 1998, S. 119)

³⁶ Die Begründung eines selbständigen und dauernden Baurechts zugunsten eines Dritten (vgl. FN 34) erfolgt gemäss Art. 779a ZGB in öffentlicher Urkunde. Rechtlich interessant und anspruchsvoll ist die Ausscheidung zwischen nicht der qualifizierten Form bedürftigen Vertragsabreden und solchen, die gültig in einfacher Schriftform erfolgen können

³⁷ § 1 Abs. 3 und § 5 Abs. 1 lit. b HäStG BS; der Begriff „Steuersubjekt“ definiert den Träger der Steuerzahlungspflicht gegenüber dem Gemeinwesen. Steuerzahler ist das Steuersubjekt oder gemäss anderslautender vertraglicher Abmachung ein Dritter

³⁸ § 1 Abs. 2 HäStG BS

³⁹ § 3 Abs. 3 lit. a HäStG BS

der Gesamtheit der (Gegen-) Leistungen des Erwerbers)⁴⁰ oder Steuerwert des Baurechts⁴¹.

Fälligkeit und Veranlagung: Die Handänderungssteuer wird 30 Tage nach Abschluss des Begründungsvertrages fällig⁴². Es gilt das Prinzip der Selbstveranlagung⁴³, an welche gegebenenfalls eine amtliche (Nach-) Veranlagung⁴⁴ durch die Finanzverwaltung, eine Abteilung des Finanzdepartements des Kantons Basel-Stadt, anschliesst. Die Handänderungssteuer wird von Amtes wegen veranlagt, wenn der Pflichtige dies verlangt, die Selbstveranlagung durch den Pflichtigen nicht erfolgt, und die Steuerpflicht, der steuerbare Sachverhalt oder die Bemessung der Steuer umstritten sind, ferner im Falle der Besteuerung von Anteilsrechten an Immobiliengesellschaften⁴⁵. § 12 HäStG BS schliesslich bestimmt diejenigen Personen, denen eine Anzeige- und/oder Auskunftspflicht im Hinblick auf die korrekte Veranlagung der Handänderungssteuer zukommt.

1.2.2 Baselland

Steuerpflicht/-subjekt: Das Vorliegen der Steuerpflicht bestimmt sich anhand von § 81 Absatz 2 litera b FStG BL, somit unter der Voraussetzung, dass die Errichtung des Baurechts entgeltlich erfolgt und die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des belasteten Grundstücks (dauernd und⁴⁶) wesentlich beeinträchtigt. Im positiven Falle schulden der Baurechtsberechtigte („Erwerber“) und der Baurechtsgeber („Veräusserer“) die hälftige Handänderungssteuer in Höhe von je 1.25%⁴⁷.

Bemessungsgrundlage: Gemäss § 83 FStG BL wird die Handänderungssteuer erhoben auf dem höheren Wert von entweder Kaufpreis (d.h. der Gesamtheit der (Gegen-) Leistungen des Erwerbers) oder Verkehrswert. Dieser Verkehrswert setzt sich zusammen aus der geleisteten Kaufpreissumme in Bezug auf das/die auf der

⁴⁰ In der Praxis ist häufig die Verpflichtung des Erwerbs zur Übernahme der Abbruchkosten in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen

⁴¹ Bei der Bestimmung des Steuerwertes ist zu beachten, dass die bezüglichlichen Normen des Steuergesetzes und der Steuerverordnung per [1. Januar 2001] revidiert worden sind. Während nach altem Recht gemäss § 7 Abs. 1 HäStG BS auf § 63 StG BS abzustellen war (es war zu unterscheiden zwischen vermieteten (massgeblich: Ertragswert), selbstgenutzten (massgeblich: 2/3 des Ertragswertes) und unbebauten Baurechtspartellen (massgeblich: Verkehrswert)), findet nun § 46 StG BS (§ 46 Abs. 4 und 7 StG BS i.V.m. § 52 Abs. 1 und 2 und § 53 StV BS) Anwendung. Im wesentlichen unterscheidet sich die neue Situation von der bisherigen dadurch, dass ab dem 1. Januar 2001 bei selbstgenutzten Baurechtspartellen der gesamte Ertragswert Bemessungsgrundlage bildet

⁴² § 9 Abs. 1 HäStG BS

⁴³ § 10 HäStG BS; die Selbstveranlagung ist innert Monatsfrist seit Abschluss des steuerbaren Rechtsgeschäfts vorzunehmen (§ 10 Abs. 1 HäStG BS)

⁴⁴ § 11 HäStG BS

⁴⁵ § 11 Abs. 1 lit. a – d HäStG BS

⁴⁶ Die Voraussetzung der Dauerhaftigkeit hat für diesen Fall der Baurechts-Errichtung nach Auffassung des Verfassers keine eigenständige Bedeutung. Sie wird – da es sich um ein selbständiges und dauerndes, also um ein auf mindestens 30 Jahre begründetes, Baurecht handeln muss – immer gegeben sein

⁴⁷ § 84 Abs. 1 FStG BL; die gesamte Handänderungssteuerlast beträgt damit im Kanton Baselland nur 2.5% gegenüber dem baselstädtischen Ansatz von 3%. Im Kanton Baselland beträgt der Anteil der Landgemeinden an den Handänderungssteuern gemäss § 182 FStG 50%. Keine Beteiligung der beiden Landgemeinden am kantonalen Handänderungssteuerertrag sieht dagegen der Stadtkanton vor

Baurechtsparzelle stehende Gebäude sowie dem zu ermittelnden Verkehrswert des Baurechts selbst. Der letztgenannte Faktor errechnet sich gemäss einer Weisung der basellandschaftlichen Steuerverwaltung Nr. 9 aus dem Jahre 1986 aus den Faktoren Restlaufzeit des Baurechtsverhältnisses, aktueller Baurechtszins und Rentenbarwertfaktor^{48 49}.

Fälligkeit und Veranlagung: Die Handänderungssteuer wird mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung fällig⁵⁰. Sie wird beim Eigentumsübergang durch die zuständige Urkundsperson veranlagt⁵¹. Die Veranlagungen werden in der Folge von der kantonalen Steuerverwaltung überprüft⁵².

2. Übertragung eines Baurechts^{53 54}

2.1 *Basel-Stadt*

Es kann auf die auch für diesen Sachverhalt zutreffenden Bemerkungen unter Ziffer 1.2.1 verwiesen werden, wobei hinsichtlich des Steuerojekts § 3 Absätze 1 und 2 HäStG BS die gesetzliche Grundlage bilden.

2.2 *Baselland*

Es kann auf die auch für diesen Sachverhalt zutreffenden Bemerkungen unter Ziffer 1.2.2 verwiesen werden. Die Steuerpflicht regeln § 81 Absätze 1 und 2 FStG BL.

⁴⁸ Die Kapitalisierung der Baurechtszinsen über die Restlaufzeit kann als gefestigte basellandschaftliche Praxis bezeichnet werden. Sie wurde (soweit ersichtlich) letztmals vom basellandschaftlichen Verwaltungsgericht bestätigt mit Urteil vom 13.3.1996, in BStPra 6/1997, S. 366 ff.. Diese vom Bundesgericht überprüfte und als nicht willkürlich erachtete basellandschaftliche Praxis (ASA 29 / 1960/61, S. 454; ASA 48 / 1979/80, S. 438) findet keine Parallele im Kanton Basel-Stadt. Anderer Auffassung als die basellandschaftlichen Steurrechtsmittelinstanzen und auch als das Bundesgericht ist CHRISTIAN BRÜCKNER, der diese Praxis als (materiell) verfassungswidrig bezeichnet (Handänderungs-Steuerbemessung aufgrund kapitalisierter Baurechtszinsen – Folge eines sachenrechtlichen Missverständnisses, ASA 64/1996, S. 673 ff.)

⁴⁹ Wie erwähnt spielt die Restlaufzeit bezüglich eines im Kanton Basel-Stadt gelegenen Baurechts handänderungssteuerlich keine Rolle, was für Körperschaften mit Liegenschaftsbesitz in beiden Basler Kantonen potentiell zu einer negativen „baselbieter Überraschung“ führen könnte

⁵⁰ § 136 Abs. 1 FStG BL

⁵¹ § 120 Abs. 1 FStG BL

⁵² § 120 Abs. 1 FStG BL

⁵³ Die Übertragung eines als Grundstück ausgestalteten Bau-/Unterbaurechts geschieht in Form eines Kaufvertrags in öffentlicher Urkunde, beinhaltend eine Erklärung des Übernehmers, worin sich dieser gegenüber dem Veräusserer zur befreienden Übernahme hinsichtlich dessen Rechte und Pflichten aus dem Bau-/Unterbaurechtsverhältnis mit dem Bau-/Unterbaurechtsgeber verpflichtet. Speziell wird von den Grundbuchbehörden Wert gelegt auf die ausdrückliche Verpflichtung des Erwerbers zur künftigen Leistung der Bau-/Unterbaurechtszinsen

⁵⁴ Der Übertragung eines Baurechts an einen Dritten ist die Übertragung des Baurechts an den Baurechtsgeber (Eigentümer des baurechtsbelasteten Grundstücks) gleichgestellt (alsdann: Eigentümerbaurecht); es ist hierbei irrelevant, ob die bezügliche Abrede Teil des ursprünglichen Vertrages bildete oder erst nachträglich getroffen wurde. Die Bestimmungen über den Heimfall, Art. 779c – 779h ZGB, (die einen anderen, vom hier erwähnten verschiedenen Sachverhalt regeln) sind jedenfalls nicht anwendbar (vgl. CHRISTIAN SCHÖNIGER, Die Handänderungssteuer des Kantons Basel-Stadt, Basel 1992, S. 157)

3. Der Heimfall des Baurechts⁵⁵

3.1 Der ausserordentliche Heimfall⁵⁶

3.1.1 Basel-Stadt

Steuerpflicht/-subjekt: Der unter den Parteien eines Baurechtsverhältnisses vertraglich vereinbarte ausserordentliche Heimfall, d.h. die Vereinbarung, wonach das mit dem Akzessorietätsprinzip nicht verträgliche Sondereigentum an der Baute wegfallen bzw. dieses Eigentum mit dem Grundeigentum des Baurechtsgebers zusammenfallen (in ihm aufgehen) solle⁵⁷, muss nach Auffassung des Verfassers gestützt auf § 3 Absatz 2 HäStG BS in Verbindung mit Artikel 779g Absatz 2 ZGB zur Handänderungssteuerpflicht des Übertragungsvorgangs an den Erwerber/früheren Baurechtsgeber führen.

Der gestützt auf ein richterliches Gestaltungsurteil erfolgende ausserordentliche Heimfall könnte bei strenger Betrachtung mangels gesetzlicher Grundlage (§ 3 Absatz 2 HäStG BS setzt einen Vertragsabschluss voraus) nicht mit der Handänderungssteuer erfasst werden⁵⁸. Das im Steuerrecht zu Recht streng angewendete Legalitätsprinzip (im Sinne des Vorbehalts einer formellen Rechtsgrundlage) trifft beim hier erörterten Sachverhalt konkurrierend auf das Rechtsgleichheitsgebot, wonach gleiche Sachverhalte nach Massgabe ihrer Gleichheit rechtlich gleich zu behandeln sind. In der Tat erscheint es dem Verfasser stossend zu sein, wenn miteinander im Streit liegende Baurechtsvertragsparteien bei Vorliegen eines wichtigen Grundes⁵⁹, der Basis für einen ausserordentlichen Heimfall bilden würde, aus steuerplanerischen Gründen statt einen Aufhebungsvertrag miteinander einzugehen einen Zivilprozess anstrengen müssten, um in den Besitz eines (handänderungssteuerfreien) Gestaltungsurteils zu gelangen. Es ist daher nach der Beurteilung durch den Verfasser vorsichtigerweise davon auszugehen, dass auch der nicht vertraglich bewirkte ausserordentliche Heimfall die Handänderungssteuer auslöst.

Bemessungsgrundlage: Es kann auf die Ausführungen unter Ziffer 1.2.1 (§ 7 HäStG BS analog) verwiesen werden, wobei Entgelt (Gesamtheit der (Gegen-) Leistungen des Erwerbers) in diesem Falle die Heimfallentschädigung⁶⁰ bildet.

⁵⁵ Als ordentlichen Heimfall bezeichnet Art. 779c ZGB den Untergang des Baurechts, wobei die bestehenden Bauwerke (die bislang ein eigenes sachenrechtliches Eigentumsschicksal lebten) zu Bestandteilen des belasteten Grundstücks werden (zum ausserordentlichen Heimfall vgl. FN 56)

⁵⁶ Den ausserordentlichen Heimfall regeln die Art. 779f - 779h ZGB; demnach ist der Baurechtsgeber (das Gesetz spricht von „Grundeigentümer“) unter bestimmten Voraussetzungen befugt, die Übertragung des Baurechts mit allen Rechten und Lasten auf sich selber zu verlangen (Art. 779f ZGB). Die Ausübung des Heimfallsrechts ist zudem abhängig von der Leistung einer (verschuldensabhängigen) Entschädigung des Baurechtsgebers, die vorgängig zu entrichten oder sicherzustellen ist (Art. 779g ZGB)

⁵⁷ Gemeint ist hier selbstverständlich nicht das Eigentümerbaurecht

⁵⁸ Diese Auffassung wird – nach der Beurteilung durch den Verfasser zu Unrecht - von SCHÖNIGER, a.a.O., S. 157 a.E. vertreten

⁵⁹ Beispielsweise Zahlungsverzug, nachhaltige Verletzung wesentlicher Vertragspflichten oder Zweckentfremdung des Baurechts durch den Bauberechtigten (vgl. hierzu § 22 des Dreispitz-Standardvertrags)

⁶⁰ Art. 779d und 779g ZGB

Auch im übrigen finden die vorstehenden Ausführungen unter Ziffer 1.2.1 analog Anwendung.

3.1.2 Baselland

Steuerpflicht: Im Kanton Baselland unterliegt die Aufhebung eines Baurechts gemäss einem Entscheid des Verwaltungsgerichts aus dem Jahre 1992 mangels gesetzlicher Grundlage nicht der Handänderungssteuer⁶¹. Dieser nach Kenntnis des Verfassers einzig publizierte Entscheid erging im Zusammenhang mit der Aufhebung eines gemäss Entscheidtitel (baurechtsähnlichen?) Mietvertrages. Er ist auffallend breit begründet und äussert sich wortreich über die tatsächlich (auch vergleichsweise) schmale spezifische gesetzliche Grundlage. Das Verwaltungsgericht hält fest, dass der Gesetzeswortlaut in § 81 Absatz 2 FStG BL nur die Belastung eines Grundstücks mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit als steuerbegründend definiere, nicht hingegen die Aufhebung dieser Belastung. Das Nichtvorliegen eines steuerbegründenden Sachverhalts beziehungsweise die Beschränkung auf die Auslegung nach dem Wortlaut⁶² werden damit begründet, dass die Handänderungssteuer eine Rechtsverkehrssteuer darstelle, welche sich eng an bestimmte zivilrechtliche Begriffe und Vorgänge anlehne. Das Legalitätsprinzip sei deshalb in diesem Bereich besonders streng zu befolgen⁶³.

Der Verfasser als (Rechts-, nicht politischer) Vertreter des/der Steuerpflichtigen nimmt von dieser Praxis, die für einmal nicht pro fisco lautet (sic!), zunächst mit Befriedigung Kenntnis. Er tut dies jedoch nicht ohne im gleichen Atemzug mit Seitenblick auf den Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 30. August 1995⁶⁴ die Befürchtung zu äussern, dass der hier besprochene und als „leading case“ geschilderte Entscheid unter Umständen bei Gelegenheit zu Ungunsten der Pflichtigen korrigiert werden könnte, indem dem formalen Argument weniger Gewicht beigemessen und stattdessen auf die Massgeblichkeit des Verpflichtungsgeschäftes beziehungsweise die über den Wortlaut hinausgehende wirkliche ratio legis abgestellt wird.

3.2 Der ordentliche Heimfall⁶⁵

3.2.1 Basel-Stadt

⁶¹ VGE vom 21.10.1992, in BStPra XI, S. 321 ff.

⁶² Vgl. aber die Ausführungen unter vorstehender Ziff. II. 2.1 betreffend die grundsätzlich wirtschaftliche Anknüpfung des FStG BL in dessen § 2 Abs. 2

⁶³ VGE vom 21.10.1992, a.a.O., S. 328

⁶⁴ VGE vom 30.8.1995 betreffend vorzeitige Aufhebung eines Baurechts, in BStPra 3/1996, S. 131 ff.

⁶⁵ Der ordentliche Heimfall (zufolge Zeitablaufs) wird in den Art. 779c f ZGB geregelt (die bestehenden Bauwerke fallen dem Grundeigentümer heim, indem sie zu Bestandteilen seines Grundstücks werden); vgl. FN 55

Steuerpflicht: Der ordentliche Heimfall eines Baurechts bildet keinen die Handänderungssteuerpflicht auslösenden Tatbestand⁶⁶.

3.2.2 Baselland

Steuerpflicht: Der ordentliche Heimfall eines Baurechts bildet angesichts der oben (Ziffer III. 3.1.2) dargestellten basellandschaftlichen Praxis erst recht keinen die Handänderungssteuerpflicht auslösenden Tatbestand.

4. Die vertragliche Auflösung des Baurechts⁶⁷

4.1 Basel-Stadt

Steuerpflicht: Die mittels eines Aufhebungs- oder Lösungsvertrags bewirkte Auflösung eines Baurechts bildet keinen die Handänderungssteuerpflicht auslösenden Tatbestand⁶⁸.

4.2 Baselland

Steuerpflicht: Auch im Kanton Baselland bildet die mittels eines Aufhebungs- oder Lösungsvertrags bewirkte Auflösung eines Baurechts keinen die Handänderungssteuerpflicht auslösenden Tatbestand⁶⁹.

5. Die Verlängerung des Baurechts

5.1 Basel-Stadt

Steuerpflicht: Die vertragliche Verlängerung eines bestehenden Baurechtsverhältnisses löst keine Handänderungssteuer aus⁷⁰.

5.2 Baselland

⁶⁶ § 3 Abs. 2 HäStG BS (e contrario; eine explizite Befreiung dieses Sachverhalts von der Handänderungssteuerpflicht stipuliert das HäStG BS nicht)

⁶⁷ Der Aufhebungsvertrag bedarf lediglich der einfachen Schriftform. Für die grundbuchliche Bereinigung des Eintrags ist genau genommen ist nicht einmal ein (Konsens voraussetzender) Vertrag erforderlich; es genügt bereits eine Löschungsbewilligung des (Baurechts-) Berechtigten (und gegebenenfalls der weiteren Berechtigten)

⁶⁸ Vgl. FN 66

⁶⁹ Vgl. FN 52

⁷⁰ Als „Erwerb“ gilt nach dem Wortlaut von § 3 Abs. 2 HäStG BS nur die „Übertragung“ von Eigentumsrechten bzw. in unserem Fall Baurechten

Steuerpflicht: Auch im Kanton Baselland löst die vertragliche Verlängerung eines bestehenden Baurechtsverhältnisses keine Handänderungssteuer aus⁷¹.

⁷¹ Die basellandschaftliche Steuerrekurskommission verneinte das Vorliegen einer Handänderungssteuerpflicht mit Entscheid Nr. 154/1996 vom 22.11.1996, BStPra 1/1998, S. 9 ff., mit Berufung auf mangelnde gesetzliche Grundlage. Die Redaktion der BStPra lässt den Erwägungen der Kommission eine Anmerkung folgen, wonach eine schrittweise Verlängerung des Baurechtsvertrages auf Steuerumgehung hinweise, welche nach Auffassung der Redaktion nicht zu tolerieren wäre.

Der Verfasser dankt seinem Mitarbeiter Herrn lic.iur. Oliver Albrecht für seine wertvolle Mit- und Vorarbeit, ohne die dieser Beitrag wohl nie entstanden wäre. Besten Dank an dieser Stelle auch an Herrn Franz Decker, Chef der Dreispitzverwaltung, für seine Zustimmung zu einer Veröffentlichung dieses Beitrags.

Und last but not least bin ich den Herren Rolf Hägler, Vorsteher der Abteilung Grundstückverkehr der basellandschaftlichen Steuerverwaltung, und lic.iur. Thomas Thomi, Rechtsdienst des Departementssekretariats des baselstädtischen Finanzdepartements, für deren Durchsicht der diesem Beitrag zugrundeliegenden, nicht leicht lesbaren tabellarischen Übersicht der handänderungssteuerrelevanten Tatbestände und deren steuerlichen Erfassung sehr zu Dank verpflichtet.