

Mehrwertabgabe in Baurechtsverhältnissen

von Corina Ingold-Berger, MLaw, Rechtsanwältin,
und Oliver Reinhardt, lic. iur., Notar

1. Einleitung

Bauland ist um ein Vielfaches mehr wert als Landwirtschaftsland und auch innerhalb der Bauzone bestehen zwischen den verschiedenen Zonen und aufgrund der unterschiedlichen planerischen Vorgaben oftmals erhebliche Wertunterschiede. Die Ein-, Um- oder Aufzoning von Grundstücken kann demnach dazu führen, dass ein Grundstück erheblich an Wert gewinnt oder verliert.¹

Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (Raumplanungsgesetz, RPG; SR 700) knüpft daran an, indem er die Kantone verpflichtet, einen angemessenen Ausgleich für erhebliche Vor- und Nachteile, die durch Planungen nach dem RPG entstehen, vorzusehen.² Im Rahmen der am 1. Mai 2014 in Kraft getretenen Teilrevision des RPG wurden die bundesrechtlichen Mindestvorgaben für den Ausgleich planungsbedingter Vorteile konkretisiert (Art. 5 Abs. 1^{bis} bis 1^{sexies} RPG) und wurde den Kantonen eine fünfjährige Frist zur Umsetzung dieser Vorgaben eingeräumt (Art. 38a Abs. 4 RPG). Nachdem diese Frist am 30. April 2019 abgelaufen ist, verfügen heute praktisch alle Kantone³ über Bestimmungen zum Ausgleich planungsbedingter Vorteile (hiernach «Mehrwertabgabe»). Im Kanton Bern wurde der Gesetzgebungsauftrag des Bundes durch die am 1. April 2017 in Kraft getretenen Art. 142 bis 142f des kantonalen Baugesetzes vom 9. Juni 1985 (BauG; BSG 721.0) umgesetzt.⁴

- 1 Siehe ENRICO RIVA, in: Heinz Aemisegger/Pierre Moor/Alexander Ruch/Pierre Tschannen (Hrsg.), Praxiskommentar RPG: Nutzungsplanung, 2016, N. 1 zu Art. 5 RPG.
- 2 Vgl. zu den bundesrechtlichen Mindestvorgaben anstelle vieler ETIENNE POLTIER, in: Heinz Aemisegger/Pierre Moor/Alexander Ruch/Pierre Tschannen (Hrsg.), Praxiskommentar RPG: Nutzungsplanung, 2016, N. 51 ff. zu Art. 5 RPG.
- 3 Noch nicht in Kraft sind lediglich die Bestimmungen im Kanton Zürich (Inkrafttreten voraussichtlich am 1. Januar 2021). Im Kanton Zürich gilt aufgrund dessen bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen ein Einzonungsstopp (Art. 38a Abs. 5 RPG).
- 4 Siehe dazu Vortrag des Regierungsrates an den Grossen Rat zur Änderung des Baugesetzes und des Dekrets über das Baubewilligungsverfahren vom 2. September 2015 (zit. Vortrag Regierungsrat vom 2. September 2015), S. 38 ff. sowie 63 ff.; am 1. März 2020 ist, als Reaktion auf zwei im September 2017 vom Grossen Rat überwiesene Motionen, eine weitere Änderung des kantonalen Baugesetzes in Kraft getreten, mit welcher insbesondere die Bestimmungen zur Mehrwertabgabe bei Um- und Aufzonungen sowie zum Verfahren zur Erhebung der Mehrwertabgabe modifiziert wurden; siehe dazu Vortrag des Regierungsrates an den Grossen Rat zur Änderung des Baugesetzes vom 24. April 2019 (zit. Vortrag Regierungsrat vom 24. April 2019), S. 1 ff.

Aktuell ist der Kanton Bern – wie auch die meisten anderen Kantone – daran, erste Erfahrungen in der praktischen Umsetzung der bundesrechtlichen und kantonalen Vorgaben zu sammeln. Dabei stellt sich heraus, dass damit verschiedene Herausforderungen einhergehen: Während einzelne Aspekte, wie beispielsweise die möglicherweise lange Zeitspanne zwischen Festsetzung der Mehrwertabgabe und deren Fälligkeit, in der Lehre und Praxis schon verschiedentlich Beachtung gefunden haben⁵, existieren Fragestellungen bzw. Themen, die bis heute noch weitgehend ungeklärt blieben.

Dazu gehört die Mehrwertabgabe in Baurechtsverhältnissen. Mit diesem Artikel soll die heutige diesbezügliche Regelung im Kanton Bern dargelegt sowie möglicher Handlungsbedarf aufgezeigt werden.

2. Schnittstellen Mehrwertabgabe / Baurechtsdienstbarkeit

Die (öffentlich-rechtliche) Mehrwertabgabe sowie die (zivilrechtliche) Baurechtsdienstbarkeit (hiernach «Baurecht») werden typischerweise weitgehend unabhängig voneinander betrachtet und behandelt. Weder in den Bestimmungen des Kantons Bern zur Mehrwertabgabe (Art. 142 ff. BauG) noch in den dazugehörigen Materialien⁶ wird die Mehrwertabgabe in Baurechtsverhältnissen thematisiert. Andere kantonale Regelungen äussern sich zwar punktuell zur Mehrwertabgabe in Baurechtsverhältnissen, beispielsweise zur Frage der Abgabepflicht oder der Fälligkeit. Eine befriedigende (umfassende) Regelung findet sich jedoch in keinem Kanton. Im Gegenteil lassen sämtliche kantonalen Umsetzungen zur Mehrwertabgabe zentrale Fragestellungen zum Baurechtsverhältnis

5 Vgl. bspw. URS EYMANN, Die Mehrwertabgabe nach Art. 142 ff. BauG vom 9. Juni 2016, in: KPG-Bulletin 4/2016, S. 117; MICHAEL PFLÜGER, Die Mehrwertabgabe nach Art. 142 ff. des revidierten Baugesetzes – Streiflichter auf eine Baustelle, in: BVR 2017/6, S. 290 ff.; sowie anhand des Beispiels betreffend die Gemeinde Köniz, FREDY GILGEN, Erste Erfahrungen mit der Mehrwertabgabe – Um Mehrwert wird gestritten, in: Schweizer Gemeinde 11/2017, S. 40 f.

6 Vortrag Regierungsrat vom 2. September 2015 (Fn. 4), S. 38 ff. sowie 63 ff.; Vortrag Regierungsrat vom 24. April 2019 (Fn. 4), S. 1 ff.

unberücksichtigt; und zwar sowohl Fragen grundsätzlicher Natur⁷ wie auch Einzelfragen⁸.

Als Grundlage für die Erörterung einzelner Fragen zur Mehrwertabgabe bei Baurechtsverhältnissen sind zunächst einige allgemeine Ausführungen zum Baurecht sowie zu den Grundzügen der Mehrwertabgabe angezeigt. Anschliessend sollen hauptsächlich Lösungsansätze für die Fragen grundsätzlicher Natur unter Berücksichtigung der bundesrechtlichen Vorgaben und der Umsetzung im Kanton Bern aufgezeigt werden, wobei die punktuellen Regelungen in anderen Kantonen miteinbezogen werden.

3. Grundzüge des Baurechts und der Mehrwertabgabe

3.1. Baurecht

Bei einem Baurecht wird ein Grundstück teilweise oder gesamthaft mit einer Dienstbarkeit belastet, sodass jemand das Recht erhält, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu errichten oder beizubehalten (Art. 779 Abs. 1 ZGB) und daran Eigentum zu begründen (Art. 675 Abs. 1 ZGB). Ab dem Zeitpunkt des Grundbucheintrags wird das Akzessionsprinzip⁹ durchbrochen und es entstehen zwei voneinander unabhängige

7 Z. B. ob die Einräumung oder der Heimfall eines Baurechts die Fälligkeit der Mehrwertabgabe auslösen (vgl. Ziffern 4.3.2 sowie 4.3.6 hiernach) oder wer in Baurechts-situationen abgabepflichtig ist (vgl. Ziffer 4.2 hiernach).

8 Z. B. der Umgang mit einem Baurecht, welches von einem nach kantonalem Recht von der Mehrwertabgabe befreiten Gemeinwesen einem Dritten eingeräumt wird; vgl. dazu MATTHIAS ODERMATT / CLAUDIO QUINTER / MARKUS REICHLÉ, Der Mehrwertausgleich gemäss teilrevidiertem Raumplanungsgesetz – Schlüsselprobleme bei der Umsetzung am Beispiel des Kantons Zürich und mögliche Lösungsvorschläge, in: SREJ 14 / 2017; S. 42 f., wobei zu beachten ist, dass sich diese Frage nur dann stellt, wenn Gemeinwesen umfassend – und nicht wie im Kanton Bern nur für Mehrwertabgaben auf Grundstücken, die unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen (Verwaltungsvermögen; Art. 142 Abs. 2 BauG) – von der Mehrwertabgabe befreit sind.

9 Zum Begriff des Akzessionsprinzips vgl. anstelle vieler PETER LIVER, Das Eigentum, in: Max Gutzwiller / Hans Hinderling / Arthur Meier-Hayoz / Hans Merz / Paul Piotet / Roger Secrétan / Werner von Steiger / Frank Vischer (Hrsg.), Schweizerisches Privatrecht, SPR V / 1, 1977, S. 165 ff.; HEINZ REY, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, 3. Aufl. 2007, S. 111 ff.; sowie auch HEINZ REY / LORENZ STREBEL, in: Thomas Geiser / Stephan Wolf (Hrsg.), Basler Kommentar Zivilgesetzbuch II, 6. Aufl. 2019, N. 9 ff. zu Art. 667 ZGB; ISABELLE BERGER-STEINER / DOMINIK SCHMID, in: Jolanta Kren Kostkiewicz / Stephan Wolf / Marc Amstutz / Roland Fankhauser (Hrsg.), OFK – Orell Füssli Kommentar ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, 3. Aufl. 2016, N. 6 ff. zu Art. 667 ZGB; TARKAN GÖKSU, in: Peter Breitschmid / Alexandra Jungo (Hrsg.), CHK – Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Sachenrecht, 3. Aufl. 2016, N. 5 zu Art. 667 ZGB.

Eigentümerpositionen, indem der Boden dem oder der einen und ein sich darauf befindliches, fest mit diesem Boden verbundenes Gebäude einem anderen Eigentümer resp. einer anderen Eigentümerin zugeordnet werden.¹⁰ Bei Ablauf der Baurechtsdauer geht das Baurecht unter und es kommt zum sogenannten Heimfall, bei welchem die bestehenden Bauwerke zu Bestandteilen des Grundstücks werden und ins Eigentum des Grundeigentümers resp. der Grundeigentümerin übergehen (Art. 779c ZGB).¹¹

Das Baurecht kennt verschiedene Ausprägungen: Es kann als nicht übertragbares (unselbstständiges) Baurecht im Sinne einer Grund- oder Personaldienstbarkeit oder als übertragbares (selbstständiges) Baurecht im Sinne einer Personaldienstbarkeit ausgestaltet werden.¹² Ist das Baurecht selbstständig und dauernd ausgestaltet¹³, so kann es als eigenes Grundstück im Grundbuch aufgenommen werden (Art. 779 Abs. 3 i.V.m. Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 und Abs. 3 ZGB sowie Art. 943 Abs. 1 Ziff. 2 ZGB).¹⁴ Allerdings können die Bestimmungen über die Grundstücke als Sachobjekte auch dann nur analog angewendet werden und den Besonderheiten des Baurechts als Dienstbarkeit ist stets Rechnung zu tragen.¹⁵

3.2. Mehrwertabgabe

3.2.1. Rechtsnatur

Gegenstand der Mehrwertabgabe nach Art. 5 RPG ist der planungsbedingte Mehrwert, d. h. der Mehrwert, der einem Grundeigentümer oder einer Grundeigentümerin ohne sein oder ihr Zutun durch Inkrafttreten

10 Vgl. anstelle vieler PETER R. ISLER / DOMINIQUE GROSS, in: Thomas Geiser / Stephan Wolf (Hrsg.), Basler Kommentar Zivilgesetzbuch II, 6. Aufl. 2019 (zit. BSK ZGB II-ISLER / GROSS), N. 9 zu Art. 779 ZGB.

11 Vgl. anstelle vieler BSK ZGB II-ISLER / GROSS (Fn. 10), N. 1 zu Art. 779c ZGB.

12 Vgl. dazu die Ausführungen in BSK ZGB II-ISLER / GROSS (Fn. 10), N. 6 ff. zu Art. 779 ZGB; LIVER (Fn. 9), S. 184; PETER ISLER, Der Baurechtsvertrag und seine Ausgestaltung, 1973, S. 99 ff.

13 D. h. als übertragbare und vererbliche Personaldienstbarkeit sowie für eine Dauer von mindestens 30 Jahren; vgl. BSK ZGB II-ISLER / GROSS (Fn. 10), N. 28 ff. zu Art. 779 ZGB.

14 LORENZ STREBEL, in: Thomas Geiser / Stephan Wolf (Hrsg.), Basler Kommentar Zivilgesetzbuch II, 6. Aufl. 2019 (zit. BSK ZGB II-STREBEL), N. 10 zu Art. 655 ZGB.

15 BGE 118 II 115, E. 2; vgl. dazu auch BSK ZGB II-ISLER / GROSS (Fn. 10), N. 31 zu Art. 5 ZGB; BSK ZGB II-STREBEL (Fn. 14), N. 2 sowie 11 zu Art. 655 ZGB; LIVER (Fn. 9), S. 123; siehe dazu ausführlich FLURINA HITZ, Das Baurecht als selbstständiges und dauerndes Recht: Konstruktion aus dinglichen und obligatorischen Rechtspositionen, 2017, N. 130 ff.; ARTHUR MEIER-HAYOZ, Berner Kommentar, Das Sachenrecht, 1. Abt. Das Eigentum, 2. Tb. Grundeigentum I Art. 655–679 ZGB, N. 5 zu Art. 655 ZGB.

einer Planungsmassnahme des Gemeinwesens sozusagen über Nacht zufällt.¹⁶ Das Bundesgericht qualifiziert die Mehrwertabgabe als kostenunabhängige Kausalabgabe.¹⁷

3.2.2. Umsetzung im Kanton Bern

Die Berner Umsetzung der bundesrechtlichen Mindestvorgaben in Art. 142 bis 142f BauG ist geprägt vom Willen des Gesetzgebers, den Gemeinden einen möglichst grossen Handlungsspielraum zu belassen.¹⁸ So enthält das BauG ähnlich wie das RPG in verschiedenen Punkten Rahmen- oder Mindestvorgaben und die Gemeinden können die Mehrwertabgabe innerhalb dieser von Bund und Kanton vorgegebenen Schranken in einem Reglement regeln (Art. 142 Abs. 4 BauG).¹⁹ Für den Fall, dass eine Gemeinde kein Reglement erlassen hat, enthält das kantonale Recht eine Auffangregelung (Art. 142 Abs. 5 BauG).

Die bundesrechtliche Mindestvorgabe, zumindest bei Einzonungen eine Mehrwertabgabe von mindestens 20% des planungsbedingten Mehrwerts zu erheben (Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG), wird in Art. 142a Abs. 1 sowie Art. 142b Abs. 3 BauG konkretisiert, indem für die Mehrwertabgabe bei Einzonungen ein Rahmen von 20% bis 50% des planungsbedingten Mehrwerts vorgegeben wird. Innerhalb dieses Rahmens obliegt es den Gemeinden, die Höhe der Mehrwertabgabe im Reglement festzusetzen. Sieht eine Gemeinde keine Regelung vor, wird bei Einzonung eine Mehrwertabgabe von 20% des planungsbedingten Mehrwerts erhoben (Art. 142 Abs. 5 BauG).

Ob nicht nur bei Einzonungen sondern auch bei anderen Planungsmassnahmen, wie bei Um- und Aufzonungen innerhalb der Bauzone oder bei Erlass eines Sondernutzungsplans (Überbauungsordnung), eine Mehrwertabgabe erhoben wird, überlässt das Bundesrecht den Kantonen. Im Kanton Bern wird dieser Entscheid den Gemeinden zur Regelung im Reglement überlassen (Art. 142a Abs. 2 BauG). Machen die Gemeinden

16 RIVA (Fn. 1), N.1 zu Art. 5 RPG.

17 BGE 142 I 177, E. 4.3.1; vgl. dazu auch PELÜGER (Fn. 5), S. 270 m.w.H.

18 Vortrag Regierungsrat vom 2. September 2015 (Fn. 4), S. 40; siehe auch PELÜGER (Fn. 5), S. 270, der darauf hinweist, dass den Gemeinden wenige, inhaltlich aber substantielle Bereiche zur Regelung überlassen werden.

19 Mit «Reglement» ist ein Erlass der Stimmberechtigten gemäss Art. 50 Abs. 2 Gemeindegesetz vom 16. März 1998 (GG; BSG 170.11) gemeint; vgl. dazu Vortrag Regierungsrat vom 2. September 2015 (Fn. 4), S. 64; KATALIN HUNYADY, Baugesetzrevision 2016: Ein Gesetz – zwei Revisionen, in: KPG-Bulletin 2017, S. 23.; EYMANN (Fn. 5), S. 116.

von dieser Möglichkeit Gebrauch, so regeln sie auch die Höhe der Mehrwertabgabe (Art. 142b Abs. 4 BauG).²⁰

Der für die Berechnung der Mehrwertabgabe massgebende planungsbedingte Mehrwert entspricht der Differenz zwischen dem Verkehrswert des Landes mit und ohne Planänderung und ist mit anerkannten Methoden zu bestimmen (Art. 142b Abs. 1 BauG). Massgebend ist nur die Wertsteigerung des Bodens (Landwert) durch die Planungsmassnahme, ohne Berücksichtigung der sich darauf befindenden oder noch zu erstellenden Bauten.²¹

3.2.3. Subjektive Abgabepflicht

Zur subjektiven Abgabepflicht äussert sich das Bundesrecht nur am Rande, indem es in Art. 5 Abs. 1^{quinquies} RPG vorsieht, dass von der Erhebung der Abgabe abgesehen werden kann, wenn ein Gemeinwesen abgabepflichtig wäre. Darüber hinaus ist es Aufgabe der Kantone, das Subjekt der Mehrwertabgabe zu umschreiben.²² Im Kanton Bern sind, analog zu anderen Kantonen, Grundeigentümerinnen und Grundeigentümer, die als Folge der Planung in den Genuss eines Mehrwerts gelangen, abgabepflichtig (Art. 142 Abs. 1 BauG). Massgebend ist die Eigentumssituation im Zeitpunkt der Rechtskraft der abgabebegründenden Planungsmassnahme.²³ Damit wird der Zielsetzung der Mehrwertabgabe Rechnung getragen, dass diejenige Person abgabepflichtig sein soll, die von einer Planungsmassnahme des Gemeinwesens effektiv profitiert.²⁴

Im Zusammenhang mit dem Baurechtsverhältnis wird insbesondere zu klären sein, wie es sich mit der subjektiven Abgabepflicht bei bestehenden Baurechten verhält (vgl. Ziffer 4.2).

20 Seit der am 1. März 2020 in Kraft getretenen Änderung des Baugesetzes sieht der Kanton dafür keinen Rahmen mehr vor; zusätzlich können Gemeinden bei der Zuweisung von Land in Materialabbau- und Deponiezonen mit dem Grundeigentümer oder der Grundeigentümerin vertraglich angemessene Geld- oder Sachleistungen vereinbaren (Art. 142a Abs. 3 sowie Art. 142b Abs. 5 BauG).

21 DIEGO WEDER / ANNA BUSSMANN, Die Mehrwertabgabe – Umsetzung der Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Raumplanung zur Mehrwertabgabe in den Kantonen, in: Expert Focus, EF 4/19, S. 340.

22 POLTIER (Fn. 2), N. 39 sowie 55 zu Art. 5 RPG.

23 Siehe auch POLTIER (Fn. 2), N. 55 zu Art. 5 RPG; sowie für den Kanton Bern PFLÜGER (Fn. 5), S. 272 m.w.H.

24 Vgl. dazu auch CORINA BERGER / OLIVER REINHARDT, Die Stellung der Eigentümer bei der Mehrwertabgabe, in: Jusletter 3. September 2018, N. 5.

3.2.4. Fälligkeit

Die Mehrwertabgabepflicht entsteht im Zeitpunkt des Inkrafttretens der abgabebegründenden Planungsmaßnahme. Fällig wird die Mehrwertabgabe gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG erst bei der Überbauung des Grundstücks oder dessen Veräusserung. Abgabepflichtige Grundeigentümer oder Grundeigentümerinnen sollen die Mehrwertabgabe demnach grundsätzlich erst dann bezahlen müssen, wenn sie den Mehrwert realisieren und so über die zur Zahlung erforderlichen finanziellen Mittel verfügen; also wenn ihnen der Mehrwert als Veräusserungserlös effektiv zugeflossen ist oder wenn sie durch Überbauung einen Nutzen aus dem Grundstück und den besseren Nutzungsmöglichkeiten ziehen.²⁵

Diese bundesrechtliche Fälligkeitsregelung gilt zwingend bei Einzonungen, wobei die Kantone auch in diesem Fall konkretisieren können, wann eine Überbauung oder Veräusserung vorliegt. Im Kanton Bern verweist Art. 142c Abs. 1 BauG für den Begriff der Überbauung auf Art. 2 Abs. 2 des Dekrets über das Baubewilligungsverfahren vom 22. März 1994 (Baubewilligungsdekret, BewD; BSG 725.1)²⁶ und für denjenigen der Veräusserung «sinngemäss» auf Art. 130 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11). Für Um- und Aufzonungen wird festgehalten, dass diese Fälligkeitsregelung nur dann gilt, wenn die Gemeinden die Fälligkeit im Reglement nicht abweichend regeln (Art. 142c Abs. 1a BauG).²⁷

Während die Fälligkeit bei Überbauung aufgrund der kantonalen Konkretisierung relativ selten Schwierigkeiten bieten dürfte, indem der Termin der Schnurgerüstabnahme resp. der Beginn baubewilligungspflichtiger Arbeiten (Art. 2 Abs. 2 BewD) klar definiert ist, stellen sich bei der Fälligkeit infolge Veräusserung verschiedene Fragen. Wie dargelegt wird im Kanton Bern «sinngemäss» auf Art. 130 StG verwiesen; aufgrund des sinngemässen Verweises muss jedoch jeweils überprüft werden, ob die Anwendung zu einem für das Mehrwertabgaberecht sachgerechten Ergebnis führt.²⁸

25 POLTIER (Fn. 2), N. 56 zu Art. 5 RPG; PFLÜGER (Fn. 5), S. 290 f. m. H. auf die Materialien insbes. AB N. 2012 S. 129; vgl. dazu auch ALDO ZAUGG/PETER LUDWIG, Baugesetz des Kantons Bern vom 9. Juni 1985, Kommentar, Bd. II, 4. Aufl. 2017, N. 10 zu Art. 142–142f BauG; allerdings ist die Frage aufzuwerfen, ob der Mehrwert durch Überbauung überhaupt im abgaberechtlichen Sinn realisiert wird.

26 Massgebend für die Fälligkeit ist damit die Schnurgerüstabnahme resp. der Beginn baubewilligungspflichtiger Arbeiten, sofern keine Schnurgerüstabnahme erforderlich ist.

27 Die Zulässigkeit solcher vom Bundesrecht abweichender Fälligkeitsregelungen bei Um- und Aufzonungen ist umstritten; vgl. Vortrag Regierungsrät vom 24. April 2019 (Fn. 4), S. 4 f.; WEDER/BUSSMANN (Fn. 21), S. 341; bejahend ZAUGG/LUDWIG (Fn. 25), N. 10 zu Art. 142–142f BauG sowie POLTIER (Fn. 2), N. 85 f. zu Art. 5 RPG.

28 PFLÜGER (Fn. 5), S. 291.

Als Veräusserung gelten primär entgeltliche Grundstücksübertragungen, namentlich Verkauf, Tausch, Enteignung, Einbringen in eine Gesellschaft oder Genossenschaft, Übertragung von Grundstücken durch eine Gesellschaft oder Genossenschaft auf Inhaberinnen oder Inhaber von Beteiligungsrechten sowie Auflösung einer Personengesamtheit (Art. 130 Abs. 1 StG). Der Veräusserung gleichgestellt sind weitere Geschäfte, die wirtschaftlich einer Veräusserung gleichkommen, wie die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft oder die entgeltliche Übertragung eines Kaufrechts an einem Grundstück (Art. 130 Abs. 2 lit. a StG) sowie die Belastung eines Grundstücks mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten, sofern sie auf unbeschränkte Dauer eingeräumt werden (Art. 130 Abs. 2 lit. b StG).²⁹ Unentgeltliche Übertragungen (wie die Schenkung, der Erbvorpfang etc.) stellen demgegenüber grundsätzlich keine Veräusserung im Sinne des Mehrwertabgaberechts dar.³⁰

Im Zusammenhang mit dem Baurechtsverhältnis wird somit zu klären sein, ob die Einräumung, die Übertragung und der Heimfall eines Baurechts sowie die Übertragung des Bodengrundstücks eine Veräusserung im Sinne von Art. 142c Abs. 1 BauG i. V. m. Art. 130 StG darstellen, die zur Fälligkeit bereits verfügbarer Mehrwertabgaben führen (vgl. Ziffern 4.3.2. ff. hiernach).

4. Besondere Fragestellungen

4.1. Vorbemerkungen

Für die Beurteilung besonderer Fragestellungen ist von der Rechtsnatur der Mehrwertabgabe sowie der der Mehrwertabgabe zugrundeliegenden Zielsetzung auszugehen (vgl. Ziffer 3.2.1 hiervor). Darüber hinaus sind die Rechtsnatur und die Charakteristik des Baurechts zu beachten (vgl. Ziffer 3.1 hiervor). Soweit erforderlich können sodann allgemeine Rechtsgrundsätze sowie das Zivilrecht zur Lückenfüllung analog angewendet werden.³¹

29 Vgl. zum Begriff der Veräusserung nach Bundesrecht *POLTIER* (Fn. 2), N. 61 ff. zu Art. 5 RPG; sowie nach Art. 130 StG *MARKUS LANGENEGGER*, in: Christoph Leuch/Peter Kästli/Markus Langenegger (Hrsg.), *Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, Bd. II, 2011, N. 2 ff. zu Art. 130 StG.

30 *PFLÜGER* (Fn. 5), S. 292; *WEDER / BUSSMANN* (Fn. 21), S. 340; vgl. *POLTIER* (Fn. 2), N. 62 zu Art. 5 RPG; a. A. ist der Kanton Aargau; vgl. dazu Departement Bau, Verkehr und Umwelt, Abteilung Raumentwicklung, *Handbuch Mehrwertabgabe für die Gemeinden im Kanton Aargau*, 2. Juni 2020 (zit. BVU, *Handbuch Mehrwertabgabe*), S. 22.

31 *ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN*, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7. Aufl. 2016, N. 252 ff.

4.2. Subjektive Abgabepflicht

Erfährt ein (nicht oder noch nicht mit einem Baurecht belastetes) Grundstück einen der Mehrwertabgabe unterliegenden planungsbedingten Mehrwert, so ist der Grundeigentümer oder die Grundeigentümerin im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Planungsmassnahme abgabepflichtig (Art. 142 Abs. 1 BauG). Er oder sie wird in diesem Zeitpunkt die Verfügung, mit der die Mehrwertabgabe festgesetzt wird, erhalten.³²

Wenn nun aber ein (bereits) mit einem Baurecht belastetes Grundstück einen planungsbedingten Mehrwert erfährt, ist zu klären, ob der Eigentümer oder die Eigentümerin des Bodengrundstücks, der oder die Bauberechtigte oder beide «Grundeigentümer» resp. die «Grundeigentümerin» im Sinne von Art. 142 BauG und damit abgabepflichtig ist resp. sind.

4.2.1. Begriff des Grundeigentümers resp. der Grundeigentümerin

Ein Blick in die verschiedenen kantonalen Bestimmungen zeigt, dass diese sich nur vereinzelt zur Frage der Abgabepflicht bei Baurechtsverhältnissen äussern. So sieht beispielsweise der Kanton Schwyz vor, dass der Grundeigentümer resp. die Grundeigentümerin oder der resp. die Bauberechtigte im Zeitpunkt der Genehmigung der Zonenplanung abgabepflichtig ist.³³ Im Kanton Graubünden wird vorgesehen, dass bei Grundstücken, die bei der Inkraftsetzung der Planung mit Baurechten belastet sind, der oder die Bauberechtigte abgabepflichtig ist, wenn er oder sie das Grundstück überbaut oder das Baurecht veräussert, und der Grundeigentümer oder die Grundeigentümerin, wenn er oder sie das Grundstück veräussert.³⁴ Eine ähnliche Regelung ist im Kanton Zürich vorgesehen, wobei auf den Bestand eines Baurechts bei Inkraftsetzung des kantonalen Mehrwertausgleichsgesetzes abgestellt wird.³⁵ Weiter wird in Zürich vorgesehen, dass die Verfügung in diesem Fall sowohl dem Grundeigentümer resp. der Grundeigentümerin als auch dem oder der Bauberechtigten zugestellt wird sowie dass die Übertragung eines Baurechts eine Veräusserung darstellt und die Fälligkeit der Mehrwertabgabe auslöst.³⁶

32 Zum Verfahren zur Erhebung der Mehrwertabgabe vgl. ZAUGG / LUDWIG (Fn. 25), N. 9 zu Art. 142–142f BauG.

33 § 36e Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 des Planungs- und Baugesetzes des Kantons Schwyz vom 14. Mai 1987 (PBG / SZ; SRSZ 400.100).

34 Art. 19i Abs. 4 des Raumplanungsgesetzes für den Kanton Graubünden vom 6. Dezember 2004 (KRG / GR; BR 801.100).

35 § 5 Abs. 2 des Entwurfs des Mehrwertausgleichsgesetzes des Kantons Zürich (E-MAG / ZH; Inkrafttreten voraussichtlich am 1. Januar 2021).

36 § 7 Abs. 2 sowie § 10 Abs. 3 E-MAG / ZH.

Auffallend ist dabei, dass diese Kantone zwar eine Mehrwertabgabepflicht des resp. der Bauberechtigten vorsehen, diesen resp. diese jedoch nicht als «Grundeigentümer» resp. «Grundeigentümerin» bezeichnen (abgabepflichtig sind sowohl der Grundeigentümer resp. die Grundeigentümerin wie auch der resp. die Bauberechtigten).

Mit der Mehrwertabgabe soll der planungsbedingte Mehrwert, den *der Boden resp. das Land* durch eine Planungsmassnahme erfährt, abgeschöpft werden. Das kantonale Gesetz erklärt demnach für die Berechnung des planungsbedingten Mehrwerts den Verkehrswert des Landes (ohne Berücksichtigung allfälliger darauf befindlicher Bauten) für massgeblich (Art. 142b Abs. 1 BauG).³⁷ Bereits dies spricht für eine subjektive Abgabepflicht des Eigentümers resp. der Eigentümerin des Bodengrundstücks und gegen die subjektive Abgabepflicht des oder der Bauberechtigten. Zudem wird in Art. 142 Abs. 1 BauG explizit der Grundeigentümer oder die Grundeigentümerin als Abgabesubjekt der Mehrwertabgabe bezeichnet. Der oder die Bauberechtigte ist aber gerade nicht «Grundeigentümer» resp. «Grundeigentümerin», sondern Inhaber resp. Inhaberin einer Baurechtsdienstbarkeit, die aufgrund einer gesetzlichen Fiktion «wie ein Grundstück» behandelt wird (Art. 655 ZGB).³⁸

Das bernische Recht weist den planungsbedingten Mehrwert damit grundsätzlich dem Eigentümer oder der Eigentümerin des Bodengrundstücks zu: Er oder sie profitiert in erster Linie von der abgabebegründenden Planungsmassnahme, denn sein oder ihr Boden ist aufgrund dieser mehr wert. Eine Auslegung der kantonalen Bestimmungen lässt somit keinen anderen Schluss zu, als dass der oder die Bauberechtigte auch bei einem bestehenden Baurecht nicht als Abgabepflichtiger resp. Abgabepflichtige in Frage kommt.³⁹ Auch in diesen Fällen ist immer der Grundeigentümer oder die Grundeigentümerin abgabepflichtig und Adressat resp. Adressatin der Mehrwertabgabeverfügung.

4.2.2. Kritik am bernischen Recht

Diese aus Sicht der verfügenden Behörde praktikable kantonale Lösung kann unter Umständen zu unsachgemässen Resultaten führen, die der Zielsetzung, dass die Mehrwertabgabe diejenige Person treffen soll, die vom planungsbedingten Mehrwert profitiert, widersprechen. Vom

37 So bereits in Ziffer 3.2.2 hiervor mit Verweis auf WEDER/BUSSMANN (Fn. 21), S. 340.

38 BSK ZGB II-STREBEL (Fn. 14), N. 11 zu Art. 655 ZGB; HITZ (Fn. 15), N. 151.

39 Dies entspricht – soweit ersichtlich – der heutigen Praxis im Kanton Bern.

planungsbedingten Mehrwert profitiert neben dem Grundeigentümer resp. der Grundeigentümerin gegebenenfalls auch der oder die Bauberechtigte: Ob und wie weit der oder die Bauberechtigte einen planungsbedingten Mehrwert ebenfalls nutzen darf – er oder sie also ebenfalls profitiert – wird sich in erster Linie aus dem Baurechtsvertrag ergeben.⁴⁰ Diejenigen Kantone, welche neben dem Grundeigentümer resp. der Grundeigentümerin auch den resp. die Bauberechtigte als abgabepflichtig erklären, tragen dem Rechnung.⁴¹ Eine analoge gesetzliche Regelung wäre auch für den Kanton Bern wünschenswert.

Dabei darf allerdings nicht ausser Acht gelassen werden, dass mit einer parallelen Abgabepflicht von Grundeigentümer resp. Grundeigentümerin und Bauberechtigtem resp. Bauberechtigter weitere Schwierigkeiten einhergehen, denen bei der Ausgestaltung der Gesetzesbestimmungen unter Beachtung der der Mehrwertabgabe zugrundeliegenden Zielsetzungen und Wertungen hinreichend Rechnung zu tragen wäre. So müsste die verfügende Behörde jeweils anhand des (*notabene* rein zivilrechtlichen) Baurechtsvertrags prüfen, ob neben dem Grundeigentümer resp. der Grundeigentümerin auch der resp. die Bauberechtigte vom planungsbedingten Mehrwert profitiert – mithin also beide abgabepflichtig sind. Ausserdem müsste jeweils für das Bodengrundstück wie auch für das Baurecht eine Mehrwertberechnung vorgenommen werden, wobei in erster Linie vom Baurechtsvertrag abhängig sein wird, ob und in welcher Höhe der Mehrwert auf dem Bodengrundstück resp. dem Baurecht anfällt. Nicht zuletzt würden sich auch verschiedene Fragen betreffend Fälligkeit der Mehrwertabgabe stellen (bspw. ob eine gegenüber dem oder der Bauberechtigten verfügte Mehrwertabgabe durch Veräusserung des Baurechts oder Heimfall fällig würde).

Hinzu kommt, dass auch die *de lege lata* bestehende alleinige Abgabepflicht des Grundeigentümers resp. der Grundeigentümerin nichts darüber aussagt, wer die Mehrwertabgabe letztlich wirtschaftlich trägt: Durch eine Regelung im Baurechtsvertrag kann diese wirtschaftlich nämlich durchaus dem oder der Bauberechtigten überbunden werden (vgl. Ziffer 5.2 hiernach).

40 Vgl. dazu ISLER (Fn. 12), S. 109 f.

41 BERGER/REINHARDT (Fn. 24), N. 35.

4.3. Fälligkeit der Mehrwertabgabe

4.3.1. Allgemein

Wurde nun gegenüber einem Grundeigentümer resp. einer Grundeigentümerin, bevor oder nachdem zu Lasten seines resp. ihres Grundstücks ein Baurecht begründet wurde, eine Mehrwertabgabe verfügt, stellt sich die Frage, wann diese zur Zahlung fällig wird. Dabei ist von den bundesrechtlich definierten und kantonal konkretisierten Fälligkeitstatbeständen auszugehen. Wie bereits in Ziffer 3.2.4. hiervor ausgeführt, wird die Mehrwertabgabe durch Überbauung oder Veräusserung fällig, wobei die Gemeinden bei Mehrwertabgaben infolge Auf- und Umzonungen abweichende Regelungen vorsehen können (Art. 142c BauG i. V. m. Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG). Für den Begriff der Überbauung verweist das kantonale Recht auf Art. 2 Abs. 2 BewD und für denjenigen der Veräusserung «sinngemäss» auf Art. 130 StG.

Im Zusammenhang mit Baurechten sind folgende mögliche Fälligkeitszeitpunkte denkbar, welche nachstehend geprüft werden sollen:

- die Veräusserung des Bodengrundstücks durch den Grundeigentümer oder die Grundeigentümerin (Ziffer 4.3.3 hiernach);
- die Überbauung oder der Verkauf des Baurechts durch den Bauberechtigten oder die Bauberechtigte (Ziffern 4.3.4 und 4.3.5 hiernach); oder
- der Heimfall des Baurechts (Ziffer 4.3.6 hiernach).

Wird erst nach rechtskräftiger Verfügung der Mehrwertabgabe einem oder einer Dritten ein Baurecht an diesem Grundstück eingeräumt, stellt sich zudem die Frage, ob die Einräumung des Baurechts die Fälligkeit auslöst (sogleich Ziffer 4.3.2).

4.3.2. Bei Einräumung eines Baurechts

Das bernische Recht äussert sich – im Unterschied zu den Bestimmungen in verschiedenen anderen Kantonen, welche die Einräumung eines Baurechts explizit (Wallis, Zug, Basel-Landschaft, Graubünden und Appenzell Innerrhoden) oder implizit (Glarus und Nidwalden) als Veräusserung

qualifizieren⁴² – nicht zur Frage, ob die Einräumung eines Baurechts eine Veräusserung im Sinne von Art. 142c Abs. 1 BauG i.V.m. Art. 130 StG darstellt oder nicht. Dies ist infolge dessen durch Auslegung zu ermitteln.

Gemäss Art. 142c Abs. 1 BauG wird die Mehrwertabgabe u. a. fällig, wenn der planungsbedingte Mehrwert durch Veräusserung realisiert wird und sofern die Gemeinden bei Mehrwertabgaben infolge Um- und Aufzonen die Fälligkeit nicht anders regeln (vgl. Ziffer 3.2.4 hiervor). Die Einräumung eines Baurechts löst damit die Fälligkeit unter drei Voraussetzungen aus: Erstens muss eine Veräusserung im Sinne von Art. 142c Abs. 1 BauG i.V.m. Art. 130 StG vorliegen, zweitens muss damit der planungsbedingte Mehrwert realisiert werden und drittens muss die Mehrwertabgabe infolge einer Einzonung oder infolge einer Um- oder Aufzonung, ohne dass die Gemeinde die Fälligkeit bei Veräusserung ausschliesst, verfügt worden sein.

a. Einräumung eines Baurechts als Veräusserung

Durch das Einräumen eines Baurechts wird dem resp. der Bauberechtigten das Recht eingeräumt, auf fremdem Grund und Boden ein Bauwerk zu errichten und daran Eigentum zu begründen (Art. 779 Abs. 1 sowie Art. 675 Abs. 1 ZGB sowie Ziffer 3.1. hiervor). Der Eigentümer oder die Eigentümerin des Bodengrundstücks (Grundeigentümer oder Grundeigentümerin) überträgt damit, typischerweise gegen Zahlung einer Entschädigung (Baurechtszins), das Recht zu bauen und sein resp. ihr Grundstück wirtschaftlich zu nutzen einem oder einer Dritten.⁴³ Er oder sie behält demgegenüber das Eigentum am Bodengrundstück inklusive dem Recht, dieses zu veräussern. Von einer entgeltlichen Grundstücksübertragung

42 Für den Kanton Wallis Art. 10f Abs. 2 des Ausführungsgesetzes zum Bundesgesetz über die Raumplanung des Kantons Wallis vom 23. Januar 1987 (kRPG/VS; SGS 701.1); für den Kanton Zug § 52b Abs. 2 des kantonalen Planungs- und Baugesetzes vom 26. November 1998 (PBG/ZG; BGS 721.11); für den Kanton Basel-Landschaft § 4 Abs. 1 und Abs. 3 lit. b des Gesetz über die Abgeltung von Planungsmehrwerten vom 27. September 2018 (GAP/BL; SGS 404); für den Kanton Graubünden Art. 19n Abs. 3 (KRG/GR); für den Kanton Appenzell Innerrhoden Art. 87a Abs. 1 der kantonalen Verordnung zum Baugesetz vom 22. Oktober 2012 (BauV/AI; GS 700.010); für den Kanton Glarus Art. 33k Abs. 2 des kantonalen Raumentwicklungs- und Baugesetzes vom 2. Mai 2010 (RBG/GL; GS VII B/1/1); für den Kanton Nidwalden Art. 7 Abs. 2 des Einführungsgesetz zum Raumplanungsgesetz betreffend Mehrwertabgabe des Kantons Nidwalden vom 12. April 2017 (Mehrwertabgabegesetz, MWAG/NW; NG 611.3).

43 Zum typischen Inhalt eines Baurechtsvertrags anstelle vieler ISLER (Fn. 12), S. 87; BSK ZGB II-ISLER/GROSS (Fn. 10), N. 12 ff. zu Art. 779a ZGB.

im Sinne von Art. 130 Abs. 1 StG kann deshalb bei der Einräumung eines Baurechts nicht gesprochen werden.⁴⁴

Näher zu prüfen ist demgegenüber, ob eine wirtschaftliche Handänderung im Sinne von Art. 130 Abs. 2 lit. a StG vorliegt. Eine wirtschaftliche Handänderung liegt vor bei einem Rechtsgeschäft, mit dem die wesentlichen Teile der dem Grundeigentum innewohnenden Verfügungsgewalt über ein Grundstück – als wichtigster Inhalt des zivilrechtlichen Eigentums – an einen Dritten übertragen werden, ohne dass dabei die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse ändern, jedoch so, dass das Rechtsgeschäft tatsächlich und wirtschaftlich wie eine zivilrechtliche Handänderung wirkt.⁴⁵ Die Voraussetzung der Übertragung der Verfügungsgewalt gilt allgemein als erfüllt, wenn es sich bei den übertragenen Rechten um Befugnisse handelt, die dem jeweiligen Inhaber resp. der jeweiligen Inhaberin eine Stellung einräumen, welche wirtschaftlich jener eines Eigentümers resp. einer Eigentümerin gleichkommt.⁴⁶ Dabei reicht es aus, wenn wesentliche Bestandteile der Verfügungsgewalt übertragen werden.⁴⁷ Typische Beispiele sind die in Art. 130 Abs. 2 lit. a StG erwähnte Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft oder -genossenschaft sowie die entgeltliche Übertragung eines Kaufrechts an einem Grundstück.⁴⁸

44 So auch BVU, Handbuch Mehrwertabgabe (Fn. 30), S. 22; dabei ist zu beachten, dass gemäss bernischer Steuerpraxis zur Grundstückgewinnsteuer bei der Einräumung eines selbstständigen und dauernden Baurechts unterschieden wird, ob dieses an einem überbauten oder einem unbauten Grundstück eingeräumt wird. Bei Einräumung eines selbstständigen und dauernden Baurechts an einem überbauten Grundstück wird bzgl. dem Eigentumsübergang an den Bauten von einer Veräusserung im Sinne von Art. 130 StG ausgegangen. Sodann werden auch die Weiterveräusserung eines selbstständigen und dauernden Baurechts sowie der Heimfall als Veräusserung der Bauten gemäss Art. 130 StG qualifiziert. In keinem Fall wird jedoch eine Veräusserung des «Bodens» angenommen; vgl. dazu LANGENEGGER (Fn. 29), N. 12 zu Art. 129 StG.

45 Urteil des Bundesgerichts 2C_1044/2015 vom 26. November 2015, E. 2.2 m.w.H.; Schweiz. Steuerkonferenz SSK, Steuerinformationen, Besteuerung der Grundstückgewinnsteuer, März 2020 (zit. SSK), S. 18; vgl. auch FELIX RICHNER / WALTER FREI / STEFAN KAUFMAN / HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 60 f. zu § 216 StG; zur Frage, was als wirtschaftliche Handänderung im Sinne von Art. 130 Abs. 2 lit. a StG gilt, vgl. zudem Ziffer 3.2.4 hier vor.

46 Die vom Gesetz geforderte Gleichstellung mit der Übertragung des dinglichen Vollrechts bzw. einer Veräusserung des Grundstücks ist bei wirtschaftlichen Vorgängen erfüllt, aufgrund derer die Befugnisse umfassend übergehen und einzig der Grundbucheintrag als äusseres Merkmal noch ausstehend ist. In tatsächlicher Hinsicht also die Befugnis auf Besitz, Gebrauch, Nutzung, Änderung, Trennung, Verschlechterung und Zerstörung, in rechtlicher Hinsicht diejenige auf Verkauf, Verschenkung und Belastung der Sache; vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_1044/2015 vom 26. November 2015, E. 2.2; RICHNER / FREI / KAUFMANN / MEUTER (Fn. 45), N. 63 zu § 216 StG.

47 RICHNER / FREI / KAUFMANN / MEUTER (Fn. 45), N. 63 zu § 216 StG.

48 Vgl. SSK (Fn. 45), S. 18 f.

Bei der Einräumung eines Baurechts wird demgegenüber zwar die mögliche Nutzung eines Bodengrundstücks eingeschränkt, die Verfügungsgewalt am Grundstück wird jedoch nicht übertragen, denn die Verfügungsgewalt des oder der Bauberechtigten bezieht sich eben gerade nicht auf das Bodengrundstück, sondern auf die (möglicherweise darauf errichteten) Bauten und Anlagen. Die Einräumung eines Baurechts stellt damit keine die Fälligkeit der Mehrwertabgabe auslösende wirtschaftliche Handänderung im Sinne von Art. 142c Abs. 1 BauG i. V. m. Art. 130 Abs. 2 lit. a StG dar.

Darüber hinaus liegt gemäss Art. 130 Abs. 2 lit. b StG auch bei Belastung von Grundstücken oder Wasserkräften mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, sofern sie auf unbeschränkte Dauer eingeräumt werden, eine wirtschaftliche Handänderung vor. Wesentliche Voraussetzungen sind das Entgelt und insbesondere die Einräumung auf unbegrenzte Zeit, womit nur auf unbegrenzte Zeit errichtete Grunddienstbarkeiten oder (ebenfalls auf unbegrenzte Zeit errichtete) übertragbare und vererbliche Personaldienstbarkeiten in Frage kommen.⁴⁹ Aufgrund der gesetzlichen Höchstdauer eines selbstständigen (übertragbaren) Baurechts von 100 Jahren (Art. 779f Abs. 1 ZGB) liegt damit bei Einräumung eines Baurechts i. d. R. auch keine wirtschaftliche Handänderung gemäss Art. 130 Abs. 2 lit. b StG vor.⁵⁰

Zusammenfassend kann damit festgestellt werden, dass die Einräumung eines Baurechts grundsätzlich weder eine zivilrechtliche noch eine wirtschaftliche Handänderung darstellt, welche geeignet wäre, die Fälligkeit der Mehrwertabgabe infolge Veräusserung auszulösen.⁵¹

b. Realisierung des planungsbedingten Mehrwerts

Gerade mit Blick auf die Zielsetzungen der Mehrwertabgabe, welche der Fälligkeit der Mehrwertabgabe bei Veräusserung zu Grunde liegen, vermag diese Lösung jedoch nur beschränkt zu überzeugen:⁵²

Bezahlt der oder die Bauberechtigte für die Einräumung eines Baurechts nämlich eine Entschädigung, so wird diese aufgrund des eingetretenen

49 LANGENEGGER (Fn. 29), N. 47 zu Art. 130 StG; vgl. auch SSK (Fn. 45), S. 20.

50 Ausgenommen der in der Praxis im Kanton Bern kaum vorkommende Fall eines unselbstständigen, zeitlich nicht befristeten Baurechts zu Gunsten eines anderen Grundstücks.

51 Dies entspricht – soweit ersichtlich – der heutigen Praxis im Kanton Bern.

52 Dies liegt nicht zuletzt an der Tatsache, dass es sich bei Art. 130 StG nicht um eine Bestimmung handelt, die allein die Fälligkeit der (in diesem Fall) Grundstücksgewinnsteuer regelt, sondern der Abgrenzung der Grundstücksgewinn- von anderen Steuern dient; vgl. dazu LANGENEGGER (Fn. 29), N. 1 und 9 zu Art. 128 StG.

planungsbedingten Mehrwerts in der Regel höher ausfallen, da typischerweise auch der oder die Bauberechtigte vom Mehrwert profitiert und das Grundstück besser nutzen kann. Indem der Grundeigentümer oder die Grundeigentümerin Anspruch auf die Zahlung des aufgrund der Planungs-massnahme typischerweise höheren Baurechtszinseszinses erhält, realisiert er oder sie den planungsbedingten Mehrwert durch die Einräumung eines Baurechts zumindest teilweise. Eine Fälligkeit der Mehrwertabgabe in diesem Zeitpunkt würde damit der Zielsetzung des Mehrwertabgaberechts, wonach diese im Zeitpunkt der Realisierung des Mehrwerts bezahlt werden soll (vgl. dazu Ziffer 3.2.4 hiervoor), Rechnung tragen.⁵³ Ausserdem erhöht sich durch den Nichteintritt der Fälligkeit der Mehrwertabgabe bei Einräumung eines Baurechts das Risiko von Umgehungs-geschäften (wobei die Mehrwertabgabe dann unter Umständen durch Überbauung durch den Bauberechtigten oder die Bauberechtigte fällig werden würde; vgl. Ziffer 4.3.5 hiernach). Und schliesslich wäre eine in sämtlichen Kantonen identische Qualifikation unter Berücksichtigung des Umstandes, dass es sich beim Begriff der Fälligkeit infolge Veräusserung um einen bundesrechtlichen Begriff handelt, zu begrüssen.

c. Fazit

Angesichts des Vorgesagten wäre es wünschenswert und mit den Prinzipien der Mehrwertabgabe besser vereinbar, die Einräumung eines Baurechts auch im Kanton Bern als Veräusserung im Sinne des Mehrwertabgaberechts zu qualifizieren. Dies bedürfte jedoch einer Anpassung im Gesetz. Ausserdem würde die Mehrwertabgabe auch dann durch Einräumung eines Baurechts nur fällig, wenn die Veräusserung die Fälligkeit überhaupt auslöst – also wenn die Mehrwertabgabe infolge einer Einzonung oder infolge einer Auf- oder Umzonung, ohne dass das Gemeindereglement die Fälligkeit bei Veräusserung ausschliesst, verfügt wurde.

4.3.3. Bei Veräusserung des Bodengrundstücks durch den Grundeigentümer oder die Grundeigentümerin

Wie bereits betreffend Einräumung eines Baurechts erwähnt, wird die Mehrwertabgabe u. a. fällig, wenn der planungsbedingte Mehrwert durch Veräusserung realisiert wird und sofern die Gemeinden bei Mehrwertabgaben infolge Um- und Aufzonungen die Fälligkeit nicht anders regeln (vgl. Ziffer 3.2.4 hiervoor). Die Veräusserung des

⁵³ Wobei aber u. E. eine gestaffelte Zahlung sachgerecht wäre, wie dies bspw. in den Kantonen Glarus und Nidwalden bereits vorgesehen ist; vgl. Art. 33k Abs. 2 RBG / GL; Art. 7 Abs. 2 MWAG / NW.

Bodengrundstücks durch den Grundeigentümer oder die Grundeigentümerin löst damit die Fälligkeit der Mehrwertabgabe aus, wenn eine Veräusserung im Sinne von Art. 142c Abs. 1 BauG i.V.m. Art. 130 StG vorliegt, damit der planungsbedingte Mehrwert realisiert wird und die Mehrwertabgabe infolge einer Einzonung oder infolge einer Um- oder Aufzonung, ohne dass die Gemeinde die Fälligkeit bei Veräusserung ausgeschlossen hat, verfügt worden ist.

Verkauft der Grundeigentümer oder die Grundeigentümerin das Bodengrundstück an eine Drittperson, so liegt eine entgeltliche Grundstücksübertragung und damit eine klassische zivilrechtliche Veräusserung im Sinne von Art. 130 Abs. 1 StG vor. Geht diesem Verkauf eine der Mehrwertabgabe unterliegende Planungsmassnahme (Ein-, Auf- oder Umzonung) voraus, so wird der Käufer resp. die Käuferin aufgrund des durch die Planungsmassnahme eingetretenen planungsbedingten Mehrwerts bereit sein, für das Bodengrundstück mehr zu bezahlen, auch wenn dieses mit einem Baurecht belastet ist. Namentlich kann bei einer besseren Nutzungsmöglichkeit typischerweise ein höherer Baurechtszins erzielt werden. Durch den Verkauf des Bodengrundstücks realisiert also der Grundeigentümer oder die Grundeigentümerin den planungsbedingten Mehrwert. Es liegt eine Veräusserung im Sinne von Art. 142c Abs. 1 BauG i.V.m. Art. 130 StG vor, welche – vorausgesetzt die Mehrwertabgabe wurde infolge einer Einzonung oder infolge einer Auf- oder Umzonung, ohne dass das Gemeindereglement die Fälligkeit bei Veräusserung ausschliesst, verfügt – zur Fälligkeit der Mehrwertabgabe führt.

4.3.4. Bei Veräusserung des Baurechts durch den Bauberechtigten oder die Bauberechtigte

Auch die Veräusserung des Baurechts durch den Bauberechtigten oder die Bauberechtigte führt zur Fälligkeit der Mehrwertabgabe, wenn dadurch der planungsbedingte Mehrwert durch Veräusserung im Sinne von Art. 142c Abs. 1 BauG i.V.m. Art. 130 StG realisiert wird und sofern die Gemeinden bei Mehrwertabgaben infolge Auf- und Umzonungen die Fälligkeit nicht anders regeln (vgl. Ziffer 3.2.4 hiavor).

Verkauft der oder die Bauberechtigte das Baurecht an eine Drittperson, so liegt grundsätzlich eine entgeltliche Übertragung und damit eine klassische zivilrechtliche Veräusserung im Sinne von Art. 130 StG vor. Dabei wird allerdings nicht ein Grundstück im herkömmlichen Sinn, sondern ein Baurecht (eine Dienstbarkeit) veräussert, das aufgrund einer gesetzlichen

Fiktion «wie ein Grundstück» behandelt wird (Art. 655 ZGB).⁵⁴ Auf diesem Baurecht haftet zudem keine verfügte Mehrwertabgabe auf, denn diese wurde gegenüber dem Eigentümer resp. der Eigentümerin des Bodengrundstücks verfügt (vgl. dazu Ziffer 4.2 hiervor). Hinzu kommt, dass der mehrwertabgabepflichtige Grundeigentümer resp. die mehrwertabgabepflichtige Grundeigentümerin den planungsbedingten Mehrwert durch die Veräusserung des Baurechts durch den Bauberechtigten oder die Bauberechtigte typischerweise nicht realisiert, denn er oder sie ist an der Veräusserung nicht beteiligt und ihm oder ihr fließen aufgrund dieser Veräusserung keine finanziellen Mittel zu. Bereits aufgrund dessen wäre eine Fälligkeit der gegenüber dem Eigentümer oder der Eigentümerin des Bodengrundstücks verfügten Mehrwertabgabe bei Veräusserung des Baurechts durch den Bauberechtigten oder die Bauberechtigte nicht sachgerecht. Darüber hinaus realisiert aber auch der oder die Bauberechtigte durch die Veräusserung des Baurechts i. d. R. keinen planungsbedingten Mehrwert, weil der vertraglich festgelegte Inhalt und Umfang des Baurechts die Realisierung der zusätzlichen Nutzungsmöglichkeiten wohl in der Regel nicht zulassen resp. einen höheren Baurechtszins zur Folge haben.⁵⁵

Die Veräusserung eines Baurechts durch den Bauberechtigten oder die Bauberechtigte ist aufgrund dessen nicht als fälligkeitsauslösende Veräusserung im Sinne des Art. 142c Abs. 1 BauG i. V. m. Art. 130 StG zu qualifizieren.⁵⁶

4.3.5. Bei Überbauung durch den Bauberechtigten oder die Bauberechtigte

Neben der soeben verschiedentlich besprochenen Fälligkeit infolge Veräusserung wird die Mehrwertabgabe gemäss Art. 142c Abs. 1 BauG auch fällig, wenn der planungsbedingte Mehrwert durch Überbauung realisiert wird (vgl. Ziffer 3.2.4 hiervor). Vorausgesetzt ist dabei, dass es zu einer Überbauung des Grundstücks, auf dem die Mehrwertabgabe aufhaftet, kommt sowie dass dadurch der planungsbedingte Mehrwert realisiert wird.

Bei Baurechtsverhältnissen erfolgt die Überbauung des Grundstücks durch den Bauberechtigten oder die Bauberechtigte. Der

54 Siehe Ziffer 3.1. hiervor.

55 I. d. R. definiert der Baurechtsvertrag, wie und in welchem Umfang der Bauberechtigte resp. die Bauberechtigte das Bodengrundstück überbauen darf; vgl. dazu ISLER (Fn. 12), S. 109 f.; BSK ZGB II-ISLER/GROSS (Fn. 10), N. 16 zu Art. 779a ZGB.

56 Dies entspricht – soweit ersichtlich – der heutigen Praxis im Kanton Bern.

mehrwertabgabepflichtige Grundeigentümer oder die mehrwertabgabepflichtige Grundeigentümerin wird das Grundstück i. d. R. nicht mehr überbauen können, sondern hat zu dulden, dass der oder die Bauberechtigte auf seinem resp. ihrem Grundstück Bauten und Anlagen erstellt.⁵⁷ Damit ist auch gesagt, dass typischerweise der oder die Bauberechtigte den planungsbedingten Mehrwert durch Überbauung realisiert und zwar in dem Umfang, in dem er oder sie gemäss Baurechtsvertrag dazu berechtigt ist.⁵⁸ Jener oder jene bestimmt auch, wann das Grundstück im Bereich des Baurechts überbaut wird. Der Eigentümer resp. die Eigentümerin des Bodengrundstücks hat darauf keinerlei Einfluss und ihm oder ihr fliessen in diesem Moment auch nicht zwingend finanzielle Mittel zu (der Baurechtszins ist typischerweise in jährlichen Zahlungen geschuldet, unabhängig davon, wann der oder die Bauberechtigte überbaut⁵⁹).

Nichtsdestotrotz stellt, da weder das Bundesrecht noch das kantonale Recht die Fälligkeit der Mehrwertabgabe davon abhängig machen, wer das Grundstück überbaut, auch die Überbauung des Grundstücks durch den oder die Bauberechtigte eine die Fälligkeit auslösende Überbauung im Sinne von Art. 142c Abs. 1 BauG i. V. m. Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG dar, sofern dadurch der planungsbedingte Mehrwert realisiert wird. Dem ist bei Redaktion des Baurechtsvertrags Rechnung zu tragen.

4.3.6. Bei Heimfall des Baurechts

Wurde gegenüber dem Eigentümer oder der Eigentümerin des Bodengrundstücks eine Mehrwertabgabe verfügt, die bis zum Ablauf der Baurechtsdauer noch nicht fällig wurde⁶⁰, stellt sich die Frage, ob der Heimfall des Baurechts die Fälligkeit der Mehrwertabgabe auslöst. Dies ist zu bejahen, wenn der Heimfall eine Veräusserung im Sinne von Art. 142c Abs. 1 BauG i. V. m. Art. 130 StG darstellt, durch die der planungsbedingte Mehrwert realisiert wird, und sofern die Gemeinden bei Mehrwertabgaben infolge Auf- und Umzonungen die Fälligkeit nicht anders regeln (vgl. Ziffer 3.2.4 hiervor).

57 Vgl. dazu bereits Ziffer 4.3.2; Ausnahmen sind möglich, wenn die Nutzung des oder der Bauberechtigten auf einen bestimmten Teil des Grundstücks beschränkt ist; vgl. dazu BSK ZGB II-ISLER / GROSS (Fn. 10), N. 32 zu Art. 779 ZGB.

58 Vgl. Fn. 55 hiervor.

59 Betr. Funktion des Baurechtszinses BSK ZGB II-ISLER / GROSS (Fn. 10), N. 28 zu Art. 779a ZGB; ISLER (Fn. 12), S. 132 ff.

60 Bspw. weil seit Verfügung der Mehrwertabgabe keine Überbauung und kein Verkauf des Bodengrundstücks stattgefunden oder der Verkauf des Bodengrundstücks aufgrund des Gemeindereglements die Fälligkeit nicht ausgelöst hat.

Das Baurecht fällt nach Ablauf der Baurechtsdauer dahin und die Durchbrechung des Akzessionsprinzips wird aufgehoben (Art. 779c ZGB; vgl. dazu Ziffer 3.1 hiervor). Die während der Baurechtsdauer im Sondereigentum des oder der Bauberechtigten stehenden Gebäude gehen in das Eigentum des Grundeigentümers oder der Grundeigentümerin über. Im Zeitpunkt des Heimfalls hat dieser oder diese dem oder der bisherigen Bauberechtigten für die heimfallenden Bauwerke eine angemessene Entschädigung zu leisten (Art. 779d Abs. 1 ZGB).⁶¹

Damit liegt offensichtlich kein Tatbestand der Veräusserung gemäss Art. 142c Abs. 1 BauG i. V. m. Art. 130 StG vor, denn dem Eigentümer resp. der Eigentümerin des Bodengrundstücks fließen in diesem Zeitpunkt keine finanziellen Mittel zu, sondern er oder sie muss eine Entschädigung zahlen (d. h. ginge man tatsächlich von einer Veräusserung aus, wäre der oder die Abgabepflichtige Käuferschaft und nicht Verkäuferschaft). Die gegenüber dem Eigentümer oder der Eigentümerin des Bodengrundstücks verfügte Mehrwertabgabe wird damit durch den Heimfall nicht fällig.

5. Fazit

5.1. Subjektive Abgabepflicht und Fälligkeit der Mehrwertabgabe

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im Kanton Bern – ausgehend von den kantonalen Gesetzesbestimmungen – ausschliesslich der Grundeigentümer resp. die Grundeigentümerin und somit der Eigentümer resp. die Eigentümerin des Bodengrundstücks mehrwertabgabepflichtig (Abgabesubjekt) ist. Der oder die Bauberechtigte ist nicht Grundeigentümer oder Grundeigentümerin im Sinne des Gesetzes und scheidet damit als Abgabepflichtiger resp. Abgabepflichtige aus. Diese aus Sicht der verfügenden Behörde praktikable kantonale Lösung ist hinzunehmen, auch wenn sie unter Umständen zu unsachgemässen Resultaten führen kann. Eine Abgabepflicht des oder der Bauberechtigten könnte nur durch eine Anpassung des BauG eingeführt werden, wobei eine solche neue Schwierigkeiten mit sich bringen würde.

Die gegenüber dem Grundeigentümer oder der Grundeigentümerin verfügte Mehrwertabgabe wird fällig, wenn der Mehrwert durch Überbauung oder Veräusserung realisiert wird, wobei die Gemeinden bei

61 Siehe zur Heimfallentschädigung anstelle vieler BSK ZGB II-ISLER/GROSS (Fn. 10), N. 3 ff. zu Art. 779d ZGB.

Mehrwertabgaben infolge Auf- und Umzonungen abweichende Regelungen vorsehen können (Art. 142c BauG i.V.m. Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG). Die Einräumung sowie die Veräusserung eines Baurechts durch den oder die Bauberechtigte wie auch der Heimfall des Baurechts stellen keine Veräusserungen im Sinne der vorerwähnten Bestimmungen dar und lösen damit die Fälligkeit einer gegenüber dem Eigentümer oder der Eigentümerin des Bodengrundstücks verfügten Mehrwertabgabe nicht aus. Anders ist dies beim Verkauf des Bodengrundstücks durch den mehrwertabgabepflichtigen Grundeigentümer resp. die mehrwertabgabepflichtige Grundeigentümerin: Ein solcher Verkauf stellt eine Veräusserung dar, mit der der planungsbedingte Mehrwert realisiert wird. Die Fälligkeit der gegenüber dem Eigentümer oder der Eigentümerin des Bodengrundstücks verfügten Mehrwertabgabe wird zudem auch durch Überbauung des Baurechts durch den Bauberechtigten resp. die Bauberechtigte ausgelöst, sofern durch diese Überbauung der planungsbedingte Mehrwert realisiert wird.

5.2. Umgang mit Mehrwertabgabethemen in Baurechtsverträgen

In den heute im Kanton Bern gängigen Vertragsmustern wird der Thematik der Mehrwertabgabe noch gar keine bzw. zu wenig Beachtung geschenkt. Die dargelegten Problembereiche der subjektiven Abgabepflicht, welche den Eigentümer oder die Eigentümerin des Bodengrundstücks trifft, und der Fälligkeit bei Überbauung durch den Bauberechtigten oder die Bauberechtigte, auf welche der abgabepflichtige Grundeigentümer resp. die abgabepflichtige Grundeigentümerin unter Umständen keinen Einfluss hat, machen eine sorgfältige und je nachdem detaillierte Vertragsredaktion in diesem Bereich unerlässlich. Zumindest auf folgende Fragen sollte eingegangen werden:

- *Zulässige heutige bzw. zukünftige Nutzung:* Unter welchen Bedingungen soll ein Bauberechtigter oder eine Bauberechtigte von einer heutigen oder zukünftigen Planungsmassnahme profitieren können und von welchen Bedingungen sollen allfällige Zustimmungen des Grundeigentümers resp. der Grundeigentümerin abhängig gemacht werden? Wie ist der Anpassungsmechanismus für den Baurechtszins auszugestalten?
- *Tragung der Mehrwertabgabe:* In welchem Verhältnis ist die Mehrwertabgabe wirtschaftlich zu tragen? Unterliegt dieses Verhältnis einer möglichen Anpassung und wie ist diese ggf. auszugestalten?

- *Fälligkeit und ggf. Sicherstellung*: Wie kann der abgabepflichtige Grundeigentümer resp. die abgabepflichtige Grundeigentümerin die Zahlung der Mehrwertabgabe bei Überbauung durch den Bauberechtigten resp. die Bauberechtigte gewährleisten (Zug-um-Zug-Modalitäten für Baubeginn, Bezahlung anteilmässige Mehrwertabgabe durch den Bauberechtigten resp. die Bauberechtigte)? Wie kann dem Sicherstellungsbedürfnis des Grundeigentümers oder der Grundeigentümerin als Schuldner resp. Schuldnerin der Mehrwertabgabe aber auch demjenigen des oder der Bauberechtigten als möglicherweise von einem Doppelauftrag Betroffene Rechnung getragen werden?

La taxe sur la plus-value en matière de droit de superficie

Les terrains à bâtir valent beaucoup plus que les terrains agricoles. Des différences de valeur considérables peuvent également être recensées entre les différents terrains au sein des zones à bâtir et en raison des différentes directives en matière d'aménagement. Le classement durable d'un terrain en zone à bâtir, le changement d'affectation ou l'augmentation du degré d'affectation peut donc affecter la valeur d'un bien-fonds.

Dans le canton de Berne, les dispositions relatives à la compensation d'avantages dus à l'aménagement («taxe sur la plus-value») ont été implémentés dans les articles 142 à 142f de la loi cantonale sur les constructions (LC; RSB 721.0), entrée en vigueur le 1^{er} avril 2017.

La présente contribution examine la relation entre la taxe sur la plus-value et le droit de superficie, en tenant compte des problèmes pratiques relatifs à l'assujettissement subjectif et l'exigibilité de la taxe dans le cadre de la vente du bien-fonds, la vente du droit de superficie par l'ayant droit ainsi que les cas du retour des constructions au propriétaire. Compte tenu des aspects décrits ci-dessus, la rédaction soignée et détaillée des contrats de droit de superficie est indispensable.