Urteilskopf

92 I 88

16. Urteil vom 27. April 1966 i.S. Kolb gegen Bern, Kanton und Verwaltungsgericht.
Regeste (de):
Kantonale Handänderungssteuer, Willkür.

Bemessung der Handänderungssteuer im Falle der Erhebung dieser Abgabe bei der Abtretung eines frei übertragbaren Kaufrechts. Ist es willkürlich, die Abgabe nicht nur auf dem Entgelt für die Abtretung des Kaufrechts, sondern auch auf dem im Kaufrechtsvertrag vereinbarten Kaufpreis für das Grundstück zu berechnen?

Regeste (fr):
Droits de mutation cantonaux, arbitraire.

Calcul du droit de mutation lorsqu'il est perçu à l'occasion de la cession d'un droit d'emption librement transmissible. Est-il arbitraire de prendre pour base de calcul non seulement la somme versée en contrepartie de la cession du droit d'emption, mais en outre le prix de vente de l'immeuble convenu dans le contrat d'emption?

Regesto (it):
Imposta cantonale sulle transazioni immobiliari, arbitrio.

Calcolo dell'imposta sulle transazioni immobiliari nel caso in cui è percepita per la cessione di un diritto di compera liberamente trasferibile. È arbitrario calcolare la contribuzione non solo sul corrispettivo dovuto per la cessione del diritto di compera, ma anche sul prezzo di vendita dell'immobile, pattuito nel contratto con cui è stato costituito il diritto di compera?

Sachverhalt ab Seite 88

A.- Das bern. Gesetz betreffend die Amts- und Gerichtsschreibereien vom 24. März 1878 (GAG) bestimmt in § 16 Ziff. I (Fassung vom 30. Juni 1935): "Von jeder Handänderung eines Grundstückes ist eine Abgabe von 10‰, mindestens jedoch Fr. 3.-, zu entrichten. Für die Berechnung dient als Grundlage der Kapitalbetrag aller in bestimmten oder bestimmbaren Summen ausgesetzten Leistungen, zu denen der Erwerber sich gegenüber dem Veräusserer oder Dritten verpflichtet." Ziff. II umschreibt den Begriff der Handänderung und fügt bei: "Eine Abgabepflicht besteht auch dann, wenn ein nach den Bestimmungen dieses Gesetzes abgabepflichtiges Rechtsgeschäft durch eine andere Form der Eigentumsübertragung verdeckt wird, oder wenn an Stelle der förmlichen Eigentumsübertragung einer Drittperson auf andere Weise ermöglicht wird, über eine Liegenschaft wie ein Eigentümer zu verfügen."

B.- Die Firma Merz & Co AG räumte der Immobiliengesellschaft Emiba AG mit Vertrag vom 6. Dezember 1962 ein bis zum 31. März 1963 befristetes, übertragbares und im Grundbuch

vorzumerkendes Kaufrecht an einem Grundstück in Bern ein und erhielt dafür Fr. 5000.–, die bei Ausübung des Kaufrechts auf den vereinbarten Kaufpreis von Fr. 632 625.– angerechnet werden sollten. Die Emiba AG trat das Kaufrecht am gleichen Tag zum Preis von Fr. 10 000.– an Paul Kolb ab. Dieser trat es am 1. Februar 1963 für Fr. 150 000.– an Th. Quiblier ab, der es am 23. März 1963 ausübte. Die Eintragung dieser Handänderung wurde vom Grundbuchamt (ausser von der Bezahlung der unbestrittenen Handänderungsabgabe für die Kaufrechtsabtretung von Kolb an Quiblier) von der Entrichtung folgender Abgaben abhängig gemacht:
"1. Kaufrechtsvertrag Merz AG/Emiba AG
vom 6. Dez. 1962, 1% von Fr. 632 625.– = Fr. 6326.25
2. Kaufrechtsabtretung Emiba AG/Paul Kolb
vom 6. Dez. 1962, 1% von Fr. 642 625.– = Fr. 6426.25
Total Fr. 12752.50"
Kolb zahlte diesen Betrag unter Vorbehalt der Rückforderung und belangte dann den Kanton Bern beim kantonalen Verwaltungsgericht auf Bezahlung von Fr. 12 752.50 nebst 5% Zins seit 17. Mai 1963. Er bestritt, dass Kaufrechtsbegründung und -abtretung abgabepflichtig seien, machte geltend, er sei an der Kaufrechtsbegründung nicht beteiligt gewesen, und beanstandete eventuell die Höhe der Abgabe. Der Kanton Bern erklärte sich im Hinblick auf die bei der Kaufrechtsbegründung anbezahlten Fr. 5000.– zur Rückerstattung von Fr. 100.– bereit und beantragte im übrigen Abweisung der Klage. Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern nahm mit Urteil vom 6. April 1964 von der Bereitschaft des Beklagten zur Rückerstattung von Fr. 100.– Kenntnis und verurteilte ihn darüber hinaus zur Rückerstattung von Fr. 6326.25 nebst 4% Zins seit 17. Mai 1963; im übrigen wies es die Klage ab. Die Gutheissung der Klage betrifft die für die Kaufrechtsbegründung erhobene Abgabe und erfolgte, weil der Kläger an diesem Vertrag nicht beteiligt gewesen war. Für die Abtretung des Kaufrechts von der Emiba AG an den Kläger bejahte das Verwaltungsgericht die Abgabepflicht, weil die entgeltliche Übertragung eines Kaufrechts als eine (wirtschaftliche) Handänderung im Sinne von

§ 16 Ziff. II/2 GAG zu betrachten sei. Zur Bemessung der Abgabe führte es aus: Als Grundlage diene nach § 16 Ziff. I Abs. 1 GAG der Kapitalbetrag aller in bestimmten oder bestimmbaren Summen ausgesetzten Leistungen, zu denen der Erwerber sich gegenüber dem Veräusserer oder Dritten verpflichte. "In richtiger Anwendung dieser Bemessungsvorschrift wurde - da davon auszugehen ist, dass mit der Abtretung des Kaufrechts die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft übertragen wird - die Abgabe vom Grundbuchamt Bern zu recht von dem um Fr. 10 000.– (Preis für die Abtretung des Kaufrechts) vermehrten Kaufpreis gemäss Kaufrechtsvertrag erhoben."

C.- Mit der staatsrechtlichen Beschwerde stellt Paul Kolb den Antrag, es sei das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 6. April 1964 insofern, als er durch das Urteil beschwert sei, aufzuheben. Er macht Verletzung des Art. 4 BV (Willkür) sowie des Art. 89 bern. KV (Eigentumsgarantie) geltend und bringt zur Begründung im wesentlichen vor: a) Die Erhebung der Abgabe auf dem für die Liegenschaft vereinbarten Kaufpreis von Fr. 632 625.– und auf dem Fr. 10 000.– betragenden Entgelt für die Abtretung des Kaufrechts sei willkürlich. Die Handänderungsabgabe sei eine Rechtsverkehrssteuer. Steuerobjekt und Grundlage der Steuerbemessung sei die Übertragung bzw. Einräumung der Verkaufsmöglichkeit am Grundstück und nicht Erscheinungen, die mit der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung oder der Einräumung der vollen Verfügungsgewalt über das Grundstück zusammenhängen. Für die Einräumung der Verkaufsmöglichkeit seien hier nur Fr. 10 000.– bezahlt worden. Der vereinbarte Grundstückpreis von Fr. 632 625.– dagegen sei keine Gegenleistung für die Einräumung der Verkaufsmöglichkeit, sondern das Entgelt für eine eventuelle spätere, vorläufig aber nicht realisierte Übertra-

gung der vollen Verfügungsgewalt über die Liegenschaft, weshalb es willkürlich sei, die Steuer auch auf diesem Betrag zu erheben. Würde bei der Besteuerung der Übertragung des Kaufrechts allein jeweils auch der ganze Kaufpreis zu dem für die Kaufrechtsübertragung geleisteten Betrag hinzugezählt, so würde der Kaufpreis statt einmal mehrmals besteuert, obwohl er nur ein einziges Mal bezahlt werde. Auch wirtschaftlich sei das Ergebnis unhaltbar, da der Erwerber eines Kaufrechts noch nicht verpflichtet sei, den Kaufpreis zu bezahlen, diese Verpflichtung vielmehr erst mit der Ausübung und nur für den Ausübenden

entstehe. Das Verwaltungsgericht gehe nach dem Grundsatz "in dubio pro fisco" willkürlich bald von der äusseren Form, bald von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus. b) Die geltend gemachte Willkür verletze auch die Eigentumsgarantie, die das Gemeinwesen bei Eingriffen in das Privateigentum verpflichte, die gesetzlichen Bestimmungen sachgemäss auszulegen und anzuwenden.

D.- Das Verwaltungsgericht und der Kanton Bern beantragen Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. (Prozessuales).

2. Der Beschwerdeführer erblickt die geltend gemachte Verletzung der Eigentumsgarantie in der in erster Linie gerügten unsachgemässen, ja willkürlichen Auslegung und Anwendung von § 16 GAG. Die Berufung auf die Eigentumsgarantie hat somit keine selbständige Bedeutung, sondern fällt, da das Bundesgericht die Auslegung und Anwendung von § 16 GAG nur unter dem beschränkten Gesichtswinkel des Art. 4 BV überprüfen kann, mit der Rüge der Willkür zusammen.

3. Nach dem angefochtenen Entscheid ist die für die Begründung des Kaufrechts entrichtete Abgabe dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten, weil er an diesem Rechtsgeschäft nicht beteiligt war. Streitig ist nur noch die für die Abtretung des Kaufrechts von der Emiba AG an den Beschwerdeführer erhobene Abgabe. Während der Beschwerdeführer im kantonalen Verfahren inbezug auf diese Abtretung noch jede Abgabepflicht bestritten hat, anerkennt er in der staatsrechtlichen Beschwerde, dass das Verwaltungsgericht ohne Willkür sich auf die in § 16 Ziff. II GAG verankerte wirtschaftliche Betrachtungsweise stützen und die Abtretung des Kaufrechts als abgabepflichtig im Sinne dieser Bestimmung erklären durfte. Er bestreitet nur noch die Höhe der Abgabe, indem er bloss das für das Kaufrecht selbst geleistete Entgelt von Fr. 10 000.–, nicht aber den Kaufpreis der Liegenschaft als Bemessungsgrundlage gelten lässt.

4. Nachdem die Handänderungsabgabe ursprünglich nur im Falle des zivilrechtlichen Eigentumsübergangs erhoben worden war, sind verschiedene Kantone, durch die Entwicklung im Geschäftsleben veranlasst, dazu übergegangen, die Abgabe auch

zu erheben bei Vorgängen, die angesichts ihrer Wirkungen einem Eigentumswechsel wirtschaftlich nahe kommen. In einzelnen Kantonen geschah dies ohne Änderung der massgebenden gesetzlichen Bestimmungen durch (ausdehnende) Auslegung derselben im Sinne der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise, was das Bundesgericht unter dem Gesichtswinkel des Art. 4 BV zuliess (vgl. BGE 91 I 176 Erw. 3 und dort angeführte frühere Urteile). In anderen Kantonen wurde das Gesetz geändert, sei es durch Aufnahme von genau umschriebenen, dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang gleichzustellenden Tatbeständen (§§ 3 a und 3 b des basel-städtischen Handänderungssteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 10. April 1958), sei es durch Beifügung einer Generalklausel, welche die Erfassung der sog. wirtschaftlichen Handänderungen gestattet (vgl. hiezu IRENE BLUMENSTEIN, Zum Problem des Steuerobjekts der Handänderungssteuern, ASA 30 S. 209 ff.). Eine solche Generalklausel enthält auch das bern. GAG in der Fassung des Gesetzes vom 30. Juni 1935. Der Sinn dieser Bestimmung ist nicht zu verkennen. Es soll mit der Handänderungsabgabe nicht nur der zivilrechtliche Eigentumsübergang an Grundstücken belastet werden, sondern jede Vorkehr, die einem Dritten eine Rechtsstellung verschafft, die derjenigen des Eigentümers entspricht oder wirtschaftlich nahe kommt. Als eine solche wirtschaftliche Handänderung kann auch die Begründung eines frei übertragbaren Kaufrechts und dessen Abtretung aufgefasst werden. Das ist vom Bundesgericht in einem Falle, wo keine ausdrückliche Bestimmung die wirtschaftliche Betrachtungsweise gestattete, entschieden worden (Urteil vom 29. Juni 1960 i.S. W., ASA 30 S. 50 ff.) und muss erst recht gelten, wenn, wie hier, eine solche Bestimmung besteht. Insbesondere dort, wo ein übertragbares Kaufrecht begründet und mehrfach weiterveräussert wird, ist die Gleichbehandlung mit einem eigentlichen Kettenverkauf der Liegenschaft sachlich gerechtfertigt, denn der Kaufrechtshändler erwirbt und veräussert das einen wesentlichen Teil der Verfügungsgewalt über das Grundstück ausmachende Recht, die Liegenschaft unabhängig vom Willen des bisherigen Eigentümers innert einer bestimmten Frist jederzeit zu einem bereits festgelegten Kaufpreis zu erwerben. Der Beschwerdeführer hat daher mit Recht anerkannt, dass im vorliegenden Falle die Abtretung des Kaufrechts von der Emiba AG an ihn ohne Willkür als abgabepflichtige

Handänderung im Sinne von § 16 Ziff. II GAG erklärt werden durfte.

5. Stellt man aber die Abtretung des Kaufrechts wirtschaftlich und damit abgaberechtlich dem Eigentumsübergang gleich, so erweisen sich die vom Beschwerdeführer gegen die Bemessung der Abgabe erhobenen Willkürrügen als unbegründet. Der Beschwerdeführer betrachtet den Einbezug des Kaufpreises von Fr. 632 625.– in die als Grundlage der Abgabebemessung dienenden "Leistungen" des Kaufrechtserwerbers gemäss § 16 Ziff. I Abs. 1 GAG als unhaltbar und ist der Auffassung, die Abgabe dürfe nur von den für den Erwerb des Kaufrechts entrichteten Fr. 10 000.– erhoben werden, weil der Kaufpreis ja erst bei der späteren Ausübung des Kaufrechts habe bezahlt werden müssen. Damit verlässt der Beschwerdeführer indessen die von ihm selbst anerkannte wirtschaftliche Betrachtungsweise. Die Übertragung des Kaufrechts ist gerade deshalb abgabepflichtig, weil sie in ihren Wirkungen über die Einräumung eines obligatorischen Rechts hinausgeht und dem Erwerber eine derjenigen des Liegenschaftseigentümers nahekommende Stellung verschafft, indem er nicht nur das Recht erhält, jederzeit unabhängig vom Willen des Eigentümers durch einfache Erklärung die Liegenschaft an sich zu ziehen, sondern dieses Recht auch auf Dritte übertragen kann. Wird im Hinblick hierauf die Übertragung des Kaufrechts für die Handänderungsabgabe dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang gleichgestellt, so ist es folgerichtig und jedenfalls nicht willkürlich, bei der Bemessung der Abgabe nicht nur die vom Kaufrechtserwerber bereits erbrachte Leistung (Entgelt für den Erwerb des Kaufrechts) zu berücksichtigen, sondern auch die bei Ausübung des Rechts erwachsenden Pflichten, vorab diejenige zur Bezahlung des Kaufpreises der Liegenschaft. In den vom Bundesgericht bisher beurteilten Fällen der Erhebung der Handänderungsabgabe bei der Übertragung eines Kaufrechts wurde denn auch die Abgabe nicht nur auf dem Entgelt für die Kaufrechtsübertragung, sondern auch auf dem im Kaufrechtsvertrag festgelegten Kaufpreis. des Grundstücks erhoben (nicht

veröffentlichte Urteile vom 17. Mai 1950 i.S. André und vom 29. Juni 1960 i.S. W., ASA 30 S. 50 ff.). Das basel-städt. Handänderungssteuergesetz, das die Übertragung eines Kaufrechts in § 3 a ausdrücklich als abgabepflichtig erklärt, bestimmt ebenfalls, dass weitere Inhaber dieses Rechts die Steuer "vom vereinbarten

Preis und von den Entschädigungen an ihre Rechtsvorgänger" schulden. Dass die entsprechende, im angefochtenen Entscheid getroffene Lösung willkürlich, d.h. mit dem klaren Wortlaut und Sinn der massgebenden Gesetzesbestimmungen unvereinbar, mit keinen sachlichen Gründen vertretbar sei, tut die Beschwerde nicht dar. Da das GAG die Besteuerung der sog. wirtschaftlichen Handänderungen durch eine Generalklausel gestattet, jedoch nicht näher bestimmt, wie die Steuer bei den darunter fallenden Tatbeständen zu berechnen sei, ist es Sache der rechtsanwendenden Behörden, die auf die einzelnen Tatbestände zutreffende Bemessungsweise zu finden. Wird die Übertragung eines Kaufrechts einem Eigentumsübergang am Grundstück selber gleichgestellt, so ist es, wie bereits ausgeführt, folgerichtig, die Abgabe auch auf dem im Kaufrechtsvertrag vereinbarten Kaufpreis des Grundstücks zu erheben. Dass dieser, obwohl nur einmal, nämlich bei der Ausübung des Kaufrechts, bezahlt, mehrmals besteuert wird, bedeutet keinen Widerspruch, sondern entspricht der Gleichstellung der Kaufrechtsübertragung mit einer eigentlichen Handänderung. Der Beschwerdeführer wendet zu Unrecht ein, dass nach § 16 Ziff. I GAG auf die Leistungen, zu denen sich der Erwerber "verpflichtet", abzustellen sei, dass hier jedoch weder die Emiba AG noch der Beschwerdeführer sich verpflichtet hätten, den Kaufpreis zu leisten. Mit dem Erwerb des Kaufrechts haben sie für den Fall der Ausübung desselben auch die Pflicht zur Bezahlung des Kaufpreises übernommen. Entscheidend ist nicht, ob der bisherige Eigentümer die Zahlung tatsächlich schon verlangen könnte, sondern ob in der Übertragung des Kaufrechts ein Geschäft liegt, das wirtschaftlich einem Liegenschaftskauf gleichzustellen ist, weil damit die Übertragung wesentlicher Teile der Verfügungsgewalt des Eigentümers verbunden ist. Diese Gleichstellung betrifft nicht nur die Rechte des Erwerbers, sondern auch seine Pflichten. Wenn die Übertragung eines Kaufrechts einem Liegenschaftskauf gleichgestellt werden darf, obwohl der Erwerber des Kaufrechts zivilrechtlich nicht Eigentümer des Grundstücks wird und es infolge Weiterveräusserung des Kaufrechts auch später nicht wird, ist es aus dem Gesichtswinkel der Willkür auch nicht zu beanstanden, wenn der Kaufpreis der Abgabebemessung zugrunde gelegt wird, obwohl der Erwerber des Kaufrechts, eben weil er nicht Eigentümer des Grundstücks wird, den Kaufpreis desselben

nicht zu bezahlen hat. Es ist nicht einzusehen, inwiefern hierin ein willkürlicher Wechsel von der wirtschaftlichen zu einer engrechtlichen Betrachtungsweise liegen sollte. Dieser Vorwurf trifft viel eher die Argumentation des Beschwerdeführers.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.