

## Übungen im bernischen Steuerrecht FS 2020

### Fall 3 Mehrwertabschöpfung und Grundstückgewinnsteuer

#### Sachverhalt

Karin Kaufmann kaufte im Jahr 2016 in Köniz/BE ein 5'000 m<sup>2</sup> umfassendes Grundstück in der Gewerbezone zum Preis von CHF 2 Mio. (Landpreis somit CHF 400 pro m<sup>2</sup>).

Anfang 2018 wurde diese Parzelle in die Wohnzone W2 umgezont. Die Gemeinde Köniz schätzt den planungsbedingten Mehrwert auf CHF 400 pro m<sup>2</sup> (Landwert nach der Umzonung somit CHF 800 pro m<sup>2</sup>) und erlässt eine Verfügung, wonach die MWA auf CHF 740'000 beziffert wird (Art. 4 Abs. 4 Gemeindereglement, Mehrwert von CHF 2 Mio., Abgabesatz 40% für eine Umzonung, abzüglich Rabatt von CHF 60'000). Die Abgabe ist gemäss Verfügung zahlbar innert 180 Tagen nach der Überbauung (Art. 5 Abs. 2 und Art. 6 Gemeindereglement). Die Abgabeverfügung wurde Karin Kaufmann am 1. Juni 2018 eröffnet und ist in Rechtskraft erwachsen.

Im September 2018 verkaufte Karin Kaufmann das Grundstück zum Preis von CHF 3 Mio. (somit CHF 600 pro m<sup>2</sup>) an eine Bauunternehmung, die ein Bauprojekt realisieren will (Baubeginn 1.3.2019).

#### Lösungen

#### FRAGEN:

1. Muss Karin Kaufmann hier eine MWA entrichten?

*Nein. In der Verfügung vom 1.6.2018 legt die Gemeinde erst die Höhe der Mehrwertabgabe fest. Erhoben wird die Abgabe erst im Zeitpunkt der Fälligkeit. Im kantonalen Baugesetz (Art. 142c) galten für die MWA (bis zur Revision 2019, vgl. dazu unten) in allen Fällen (Einzonung, Aufzonung, Umzonung) die Veräusserung sowie die Überbauung Realisationstatbestände. Nach dem Reglement der Gemeinde Köniz wird die MWA aber erst 180 Tage nach Baubeginn fällig (Art. 5 Abs. 2 und Art. 6 Gemeindereglement). Der Verkauf bildet nach Art. 5 Abs. 2 des Gemeindereglements von Köniz keinen Realisationstatbestand (im Unterschied zur Einzonung, siehe Art. 5 Abs. 1 des Reglements). Karin Kaufmann muss die Abgabe somit beim Verkauf (noch) nicht bezahlen. Die MWA wird erst 180 Tage nach Baubeginn zur Zahlung fällig.*

2. Wie wird vorliegend die GGSt berechnet, insbesondere: kann Karin Kaufmann die MWA abziehen (Art. 142 Abs. 2 lit. e StG)?

*Die GGSt berechnet sich nach der Differenz Erlös (CHF 3 Mio.) minus Anlagekosten (CHF 2 Mio.). Der Rohgewinn beträgt somit CHF 1 Mio. Es gibt keinen Besitzesdauerabzug (BD kleiner als 5 Jahre), sondern einen Spekulationszuschlag von 35% (Art. 147 Abs. 1 lit. c). Der Steuerbetrag beläuft sich auf rund CHF 500'000. Die MWA kann vorliegend wahrscheinlich nicht abgezogen werden, weil Karin Kaufmann keine Mehrwertabgabe entrichtet hat (Art. 142 Abs. 2 lit. e StG), vgl. dazu auch unten Frage 7.*

3. Muss die Käuferin (Bauunternehmung) eine MWA entrichten?

*Diese Frage ist nicht eindeutig zu beantworten. Das Reglement der Gemeinde Köniz enthält keine Bestimmung über die subjektive Abgabepflicht (es statuiert in Art. 7 nur gewisse Mitwirkungs- und Informationspflichten des Grundeigentümers). Man könnte aus dem Umstand, dass die Bauunternehmung im Zeitpunkt der Fälligkeit Grundeigentümerin ist und dass sie den Realisationstatbestand auslöst (raumplanerisch betrachtet realisiert sie den Mehrwert) ableiten, dass sie auch abgabepflichtig ist.*

*Allerdings enthält Art. 142 Abs. 1 BauG eine Bestimmung, die – jedenfalls gemäss Vortrag der Regierung zur Baugesetzrevision 2016, S. 64 – die subjektive Abgabepflicht regelt. Dem Vortrag ist a.a.O. zu entnehmen, dass derjenige abgabepflichtig ist, der im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Zonenplanänderung Grundeigentümer ist, auch wenn die Abgabe erst später fällig wird. Das würde hier bedeuten, dass Karin Kaufmann die Abgabe bezahlen muss, auch wenn sie im Realisationszeitpunkt nicht mehr Grundeigentümerin ist. Für diese Lösung spricht auch der Umstand, dass sie (und nicht die Bauunternehmung) Verfügungsadressatin war, als die Höhe der Abgabe festgesetzt wurde (andernfalls müsste gegenüber der Bauunternehmung neu verfügt werden).*

4. Wenn ja: ist die Erhebung einer MWA bei der Käuferin sachlich richtig?

*Die Erhebung der Abgabe bei der Käuferin wäre nicht sachgerecht, weil nicht die Käuferin, sondern die Verkäuferin den planungsbedingten Mehrwert realisiert. Realisiert wird der Mehrwert nach der hier vertretenen Auffassung durch den Verkauf. Durch die Überbauung wird der Mehrwert – jedenfalls im abgaberechtlichen Sinn – nicht realisiert (vgl. dazu Ausführungen im Skript). Es wird nur ein künftig höherer Ertrag generiert, der aber über die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer laufend erfasst wird. Der Mehrwert selbst kann nur über den Verkauf realisiert werden (analog zur echten Realisierung von stillen Reserven im Unternehmenssteuerrecht). **Die Erhebung der MWA im Zeitpunkt der Überbauung ist realisationstheoretisch völlig verfehlt.** Dieser Realisationstatbestand entstammt offensichtlich dem Denken der Raumplanung. Gemeint ist damit, dass die neuen baurechtlichen Möglichkeiten ausgeschöpft werden, dass somit «ein Bauprojekt realisiert» wird. Die Raumplaner wollen deshalb die MWA schon in diesem Zeitpunkt erheben, obschon der Grundeigentümer dann noch gar keinen Mittelzufluss hat, aus welchem die Abgabe bezahlt werden kann. Hinzu kommt, dass damit ein negativer Lenkungsanreiz geschaffen wird, indem das an sich erwünschte Verhalten (nämlich das Bauen) mit einer hohen Abgabe belastet wird.*

*Sofern Frau Kaufmann als Grundeigentümerin im Zeitpunkt der Umzonung die Abgabe bezahlen muss, trifft die Abgabe wenigstens das richtige Subjekt, weil eben sie und nicht die Käuferin den Mehrwert realisiert (Realisation wiederum im abgaberechtlichen Sinn verstanden). Allerdings ist es so, dass die Käuferin gemäss Art. 142 Abs. 3 BauG als «Rechtsnachfolgerin» für die MWA solidarisch haftet. Zudem hat die Gemeinde zur Sicherung der MWA ein gesetzliches Pfandrecht (Art. 142e BauG). Falls die Abgabe somit (aus welchen Gründen auch immer) nicht bei Frau Kaufmann eingetrieben werden kann, muss dann doch die Käuferin die Abgabe entrichten. Das wird ebenfalls grosse Probleme in der Praxis schaffen. Zur Absicherung gegen dieses Risiko müssten die Käufer von Grundstücken, auf denen eine MWA lastet (die erst nach dem Erwerb erhoben wird) eine Sicherstellung verlangen, ähnlich wie heute bei der GGSt. Die Notare müssten dann also einen Teil des Kaufpreises solange zurückbehalten, bis die Ab-*

*gabe entrichtet werden muss und die Abgabe aus diesem Kaufpreistrückbehalt bezahlen. Im Unterschied zur GGSt kann dies bei der MWA aber Jahre oder Jahrzehnte dauern, wenn erst die Überbauung und nicht bereits die Veräusserung die Fälligkeit der MWA auslöst. Dieses Problem würde ebenfalls erheblich entschärft, wenn die Veräusserung anstatt die Überbauung die Fälligkeit auslöst.*

5. Ist die Höhe der MWA in casu sachlich korrekt?

*Nein, denn die Höhe des planungsbedingten Mehrwerts wurde ja bloss geschätzt und der effektive Erlös aus dem Verkauf (d.h. der tatsächliche Verkehrswert) ist wesentlich tiefer (nur CHF 3 Mio. statt des geschätzten Landwerts von CHF 4 Mio.). Die MWA dürfte nur auf Basis eines (effektiv realisierten) Mehrwerts von CHF 1 Mio. erhoben werden, d.h. 40% von CHF 1 Mio. = CHF 400'000 abzüglich Rabatt von CHF 60'000, ergibt eine MWA von CHF 340'000 (statt 740'000).*

6. Wenn nein: kann man die Berechnung der MWA noch korrigieren?

*Das geht vermutlich leider nicht. Die Verfügung, mit welcher die Höhe der MWA festgelegt wurde, ist längst rechtskräftig, wenn die Abgabe zur Zahlung fällig wird. Falls Frau Kaufmann die Abgabe infolge Realisierung nun entrichten muss, wird man ihr mit Sicherheit die Rechtskraft dieser Verfügung entgegenhalten.*

*Allenfalls könnte man prüfen, ob die Voraussetzungen für ein a.o. Rechtsmittel gegeben sind, insbesondere die Wiederaufnahme nach Art. 56 VRPG. Nach dem heutigen Kenntnisstand ist jedoch sehr zweifelhaft, ob man die Höhe der MWA in einem solchen Fall nachträglich korrigieren könnte. Man hätte Karin Kaufmann eher empfehlen müssen, die MWA Verfügung sofort anzufechten, um Zeit zu gewinnen, insbesondere weil sie damals offenbar bereits die Absicht hatte, das Land zu verkaufen. Sie hätte dann im Laufe des Einsprache- bzw. Rechtsmittelverfahrens geltend machen können, dass der tatsächlich erzielte Verkehrswert wesentlich tiefer liegt als der durch die Behörden geschätzte Landpreis.*

*Falls die Käuferin abgabepflichtig sein sollte, könnte sie den Einwand erheben, dass sie gar nicht Verfügungsadressatin war und diese Verfügung daher für sie nicht rechtsverbindlich sei. Ob sie damit durchdringen könnte, ist aber fraglich.*

7. Ist die Höhe der GGSt sachlich korrekt?

*Nein, denn in casu kann die MWA entgegen der gesetzlich vorgesehenen Konzeption nicht bei der GGSt abgezogen werden. Das Problem liegt darin, dass beide Abgaben unterschiedliche Realisationszeitpunkte haben und dass die GGSt vor der MWA erhoben wird. Man könnte die gesetzlich vorgesehene Anrechnung der MWA als wertvermehrende Aufwendung nur durch eine relativ weit gehende (teleologisch aber richtige) Auslegung herbeiführen, indem man eine rechtskräftig veranlagte (nicht unbedingt bereits «entrichtete») MWA genügen lässt. Ob die Verwaltung bzw. die Steuerjustiz so vorgehen wird ist noch völlig offen.*

*Sachlich richtig wäre die Erhebung einer MWA in Höhe von CHF 340'000 (Frage 5) und der Abzug dieses Betrags als wertvermehrende Aufwendung bei der GGSt. Der Rohgewinn bei der GGSt würde damit CHF 660'000 betragen (1 Mio. minus 340'000). Die GGSt würde damit CHF 326'000 betragen.*

Insgesamt präsentiert sich die Situation wie folgt:

Effektiv realisierter Gewinn aus der Umzonung: CHF 1 Mio.

<b>Tatsächlich erhobene Abgaben</b>	<b>Sachlich korrekte Höhe der Abgaben</b>
GGSt: CHF 500'000	GGSt: CHF 326'000
MWA: <u>CHF 740'000</u>	MWA: <u>CHF 340'000</u>
Total CHF 1'240'000	Total CHF 666'000
Somit <b>124% des Mehrwerts</b>	Somit <b>66,6% des Mehrwerts</b>

8. Wenn nein: kann man die Berechnung der GGSt noch korrigieren?

*Man könnte versuchen, durch Einsprache und allenfalls ein Rechtsmittelverfahren zu erwirken, dass die MWA bei der GGSt abgezogen werden darf, obschon die MWA zeitlich erst später entrichtet werden muss. Immerhin wurde im Zeitpunkt der Veranlagung der GGSt die Höhe der MWA ja schon rechtskräftig festgesetzt, was Unsicherheiten bezüglich der Steuerberechnung ausschliesst. Eine andere Variante besteht darin, später eine Revision gemäss StG 202 StG zu verlangen. Allerdings würde die Steuerverwaltung eine Revision wahrscheinlich ablehnen, gestützt auf Art. 202 Abs. 2, weil der Revisionsgrund im Zeitpunkt des Veranlagungsverfahrens schon bekannt ist.*

9. Welche Änderungen müsste man bei der gesetzlichen Konzeption der beiden Abgaben vornehmen, um eine sachgerechte Besteuerung herbeizuführen?

*Erstens müsste Art. 5 RPG geändert werden, indem dort statuiert wird, dass der planungsbedingte Mehrwert selbst und nicht nur der Abgabebetrag bei der GGSt als wertvermehrende Aufwendung gilt (vgl. dazu Ausführungen im Skript). Nur dann wird eine Überschneidung beider Abgaben (und damit eine doppelte Besteuerung) verhindert.*

*Zweitens sollte die Überbauung als Realisationstatbestand bereits auf Stufe RPG aufgehoben werden. Der Mehrwert wird nur durch Veräusserung realisiert, weshalb bei der MWA (wie bei der GGSt) nur die Veräusserung die Abgabe auslösen sollte. Nur dann wird das richtige Abgabesubjekt besteuert und nur dann funktioniert die Anrechnung bei der GGSt.*

*Auch verfahrensrechtlich sollte man anders vorgehen als heute. Es macht überhaupt keinen Sinn, bei einer (u.U. hunderte von Grundstücken) umfassenden Zonenplanänderung sofort für alle betroffenen Grundstück Verfügungen über die Höhe der MWA zu erlassen, weil ohnehin erst im Zeitpunkt der Realisierung eine Abgabe zu entrichten ist. Insbesondere bei bereits überbauten Grundstücken kann es Jahre dauern, bis ein Mehrwert realisiert wird. Durch die sofortige Eindeckung aller Grundeigentümer provoziert man unter Umständen dutzende oder hunderte von völlig unnötigen Rechtsmittelverfahren. Es wäre zeitlich viel besser, erst dann zu verfügen, wenn der Realisationstatbestand verwirklicht und damit auch die Zahlungspflicht ausgelöst wird (nach der hier vertretenen Auffassung also beim Verkauf, aber das Gleiche gilt auch wenn man die Überbauung als Realisationstatbestand beibehält). Es wäre viel klüger und verwaltungsökonomisch sehr viel effizienter immer erst dann zu verfügen, wenn auch tatsächlich eine Abgabe bezahlt werden muss. Das Bundesrecht schreibt nur die Erhebung einer MWA vor (und auch das nur bei Einzonungen), aber es enthält keine Verfahrensvorschriften. Die Kantone sind also frei, in welchem Zeitpunkt sie (bzw. ihre Gemeinden) die Abgabeverfügungen erlassen.*

Aufgrund erster negativer Erfahrungen mit der 2017 eingeführten MWA kam es 2019 bereits zu einer Revision des Baugesetzes (mit Fokus auf die MWA). Diese Änderungen (Beilage) werden am 1.3.2020 in Kraft treten. Leider hat man bei dieser Revision nicht alle Probleme erkannt bzw. gelöst. Der Kanton hat den Gemeinden bei **Umzonungen und Aufzonungen** lediglich mehr Gestaltungsspielraum eingeräumt, insbesondere bei den Abgabesätzen und beim Fälligkeitszeitpunkt. Die Gemeinden können den Realisationszeitpunkt bei Um- und Aufzonungen «abweichend» regeln, d.h. die MWA entweder bei der Veräusserung oder bei der Überbauung erheben. Die Gemeinden dürften somit künftig auf die «bauliche Realisierung» verzichten und nur die Veräusserung besteuern. Es ist aber weiterhin zulässig, dass sie genau das Gegenteil (und damit das Falsche) tun (wie z.B. Köniz). Zweitens hat man daran festgehalten, schon im Zeitpunkt der Rechtskraft von Zonenplanänderungen die Höhe der Abgabe per Verfügung zu bestimmen, anstatt auf den Realisationszeitpunkt zu warten. Damit wurde die Chance verpasst, die MWA mit sehr viel weniger administrativem Leerlauf zu erheben.