

Übungen im bernischen Steuerrecht FS 2019

Fall 3 Mehrwertabschöpfung und Grundstücksgewinnsteuer

Sachverhalt

Karin Kaufmann kaufte im Jahr 2016 in Köniz/BE ein 5'000 m² umfassendes Grundstück in der Gewerbezone zum Preis von CHF 2 Mio. (Landpreis somit CHF 400 pro m²).

Anfang 2018 wurde diese Parzelle in die Wohnzone W2 umgezont. Die Gemeinde Köniz schätzt den planungsbedingten Mehrwert auf CHF 400 pro m² (Landwert nach der Umzonung somit CHF 800 pro m²) 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 m²) an eine Bauunternehmung, die ein Bauprojekt realisieren will (Baubeginn 1.3.2019).

Lösungen

FRAGEN:

1. Muss Karin Kaufmann hier eine MWA entrichten?

Nein, es wird in der Verfügung, die Karin Kaufmann erhält, nur die Höhe der Mehrwertabgabe definiert. Erhoben wird die Abgabe erst im Zeitpunkt der Fälligkeit, d.h. 180 Tage nach Baubeginn (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). Im kantonalen Baugesetz (Art. 142c) ist an sich auch bei Umzonungen der Verkauf als Realisationstatbestand vorgesehen, was aber geändert werden soll (vgl. Motion Haas/Kohler). Karin Kaufmann muss die Abgabe somit (noch) nicht bezahlen, sie wird erst 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 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 ganz 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 die MWA auslösenden Planung 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 (zumindest abgaberechtlich ist ohnehin der Verkauf der richtige Realisationstatbestand). Durch die Überbauung wird der Mehrwert – jedenfalls im abgaberechtlichen Sinn – gar 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 einer MWA im Zeitpunkt der Überbauung ist realisationstheoretisch völlig verfehlt. Dieser Realisationstatbestand ist 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.

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 bereits rechtskräftig. Falls Frau Kaufmann die Abgabe entrichten muss, wird man ihr mit Sicherheit die Rechtskraft dieser Verfügung entgegenhalten.

Falls die Käuferin abgabepflichtig sein sollte, könnte sie höchstens 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.

Als zweite Möglichkeit 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 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 Kaufpreis wesentlich tiefer liegt als der durch die Behörden geschätzte Landpreis.

7. Ist die Höhe der GGSt sachlich korrekt?

Nein, denn hier 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 im Prinzip 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 jedoch 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.

Tatsächlich erhobene Abgaben	Sachlich korrekte Höhe der Abgaben
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 124% des Mehrwerts	Somit 66,6% des Mehrwerts

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 ziemlich sicher 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 Doppelbesteuerung (bzw. Überschneidung) beider Abgaben vollständig verhindert.

Zweitens sollte die Überbauung als Realisationstatbestand 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.

Die Revisionsbestrebungen im Kanton Bern (2019 geplante Änderungen im Baugesetz) gehen allerdings gerade in die verkehrte Richtung. Dort ist vorgesehen, dass künftig bei Umzonungen und Aufzonungen (nicht aber bei Einzonungen) nur die Überbauung die MWA auslöst, nicht hingegen die Veräusserung. Dass dies genau verkehrt ist, zeigt vorliegendes Fallbeispiel. Wenn schon müsste man die Überbauung als Realisationstatbestand eliminieren und die Veräusserung beibehalten. Allerdings müsste man das bei allen Zonenplanänderungen tun, auch bei der Einzonung. Deshalb müsste sowohl das RPG geändert werden als auch das kantonale Baugesetz. Ohne Änderung des RPG sollte man im Kanton Bern wenigstens im Bereich Umzonungen und Aufzonungen (wo künftig sowieso die Musik spielt, weil Einzonungen immer seltener werden) diesen Schritt tun.

Die Beschränkung auf die Veräusserung als Realisationstatbestand hätte auch den Vorteil, dass man die Höhe der MWA nicht schätzen (und bereits rechtskräftig festsetzen müsste) bevor ein Verkauf erfolgt. Wenn man immer beim Verkauf besteuert, ist der planungsbedingte Mehrwert entweder klar oder er kann jedenfalls sehr viel zuverlässiger geschätzt werden als ohne Veräusserung. Das Risiko einer viel zu hohen (oder auch viel zu tiefen) Schätzung wird praktisch eliminiert oder zumindest wesentlich reduziert.

Durch den Verzicht auf die Überbauung als Realisationstatbestand verliert man zwar die Möglichkeit, eine MWA schon zu erheben, wenn der Landeigentümer selbst baut, aber dafür entfällt der negative Lenkungsanreiz, auf das Bauen zu verzichten, weil damit im ungünstigsten Zeitpunkt (wenn der Grundeigentümer sehr viel Geld für das Bauen benötigt) noch zusätzliche Mittel für die MWA aufgebracht werden müssen. Diese Abgabe kann ja nicht aus dem Verkaufserlös bezahlt werden (wie bei der GGSt), wenn gar keine Veräusserung erfolgt. Wenn der Landeigentümer nach der Überbauung einzelne Einheiten (z.B. Eigentumswohnungen) oder das ganze Grundstück (dann überbaut) verkauft, kann die MWA immer noch erhoben werden, jedoch ohne die oben erwähnten Nachteile. Wenn der Landeigentümer baut und die überbauten Objekte behält, hat er den Mehrwert (noch) nicht realisiert, weshalb es sachgerecht ist, weder eine MWA noch eine GGSt zu erheben.

Auch verfahrensrechtlich sollte man anders vorgehen, als heute vorgesehen. Es macht überhaupt keinen Sinn, bei einer (u.U. hunderte von Grundstücken) umfassenden Planung sofort für jedes Grundstück die Höhe der MWA zu verfügen, obschon die meisten Grundeigentümer (insbesondere bei bereits überbauten Grundstücken) die neue bauliche Nutzung vielleicht für viele Jahre noch gar nicht ausschöpfen werden. Damit 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 nur 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.