

Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten

von Dr. iur. Toni Amonn, Rechtsanwalt, v. Fischer, Bern¹

1. Einleitung

Bemessungsgrundlage für die bernische Handänderungssteuer bei sog. schlüsselfertigen Bauten ist seit einem Entscheid des Bernischen Verwaltungsgerichts aus dem Jahre 1996² der Preis für das Grundstück einschliesslich Gebäudekosten, auch wenn das Gebäude im Erwerbszeitpunkt erst projektiert oder noch nicht fertiggestellt ist. Vorher unterlagen jeweils nur der Landpreis sowie der Wert der (angefangenen) Baute im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs der Handänderungssteuer. Diese Rechtsprechung wurde anlässlich einer Revision des HPG im Jahre 1999 kodifiziert. Die beiden relevanten Bestimmungen haben seither folgenden Wortlaut:

Art. 6

Bemessungsgrundlagen

1. Grundsatz

Die Steuer wird auf Grund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die die Erwerberin oder der Erwerber der Veräussererin oder dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat.

Art. 6a [Eingefügt am 26.1.1999]

1. a Schlüsselfertige Baute, Verbindung von Kauf- und Werkvertrag

Bei Kaufverträgen über eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit und bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit erworben wird, ist die Steuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu bemessen.

Diese Zusammenrechnung führte seither regelmässig zu prozessualen Auseinandersetzungen. Nachfolgend sollen die zwei neusten Entscheide dazu vorgestellt und analysiert werden.

1 TONI AMONN ist Lehrbeauftragter für Bernisches Steuerrecht an der Universität Bern. Er dankt Herrn Prof. Dr. PETER LOCHER für die wertvollen Hinweise sowie ANDREAS LUKAS HAGI, MLaw, für die Unterstützung bei den Recherchen zu diesem Beitrag.

2 Vgl. BVR 1997 S. 344 ff.

2. Swisshaus Entscheid

Der **Entscheid «Swisshaus»** stammt vom kantonalen Verwaltungsgericht und datiert vom 8. Oktober 2010³. Das Ehepaar S erteilte der Swisshaus AG am 12.12.2006 den Auftrag, auf einer noch zu bestimmenden Parzelle in der Gemeinde G zum Pauschalpreis von CHF 30 000 ein Einfamilienhaus zu projektieren. Dieser Projektierungsauftrag enthielt die Abrede, dass dieser Pauschalpreis im Falle eines definitiven Bauvertragsabschlusses angerechnet werden sollte. Anschliessend erfolgte durch die Grundeigentümerin eine Parzellierung, und die Ehegatten S kauften mit Vertrag vom 19.12.2006 eine dieser Parzellen zum Preis von CHF 187 500. Am 4.4.2007 erteilte die Gemeinde eine Baubewilligung, worauf die Ehegatten S am 13.4.2007 mit der Swisshaus AG einen «Vertrag für Architekturleistungen» abschlossen, zum Pauschalpreis von CHF 79 950 und ausgehend von (mutmasslichen) Baukosten von CHF 615 000. Abweichend von der Selbstdeklaration (auf Basis CHF 187 500) veranlagte das Grundbuchamt die Handänderungssteuer auf Basis von CHF 832 500 (Landpreis plus CHF 30 000 Planungskosten plus Baukosten), mit der Begründung, das Geschäft komme bei wirtschaftlicher Betrachtung der Übereignung einer schlüsselfertigen Baute gleich. Im anschliessenden Verwaltungsbeschwerdeverfahren wurde diese Beurteilung geschützt. Die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK) war zwar der Auffassung, dass nur der Landpreis inkl. Baukosten (ohne Planungskosten) der Handänderungssteuer unterliege (Bemessungsgrundlage somit CHF 802 500), kam aufgrund der gesamten Umstände aber auch zum Schluss, der Wille der Vertragsparteien sei darauf gerichtet gewesen, neben dem Bauland eine schlüsselfertige Baute zu übereignen.

Im anschliessenden Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren wehrten sich die Ehegatten S erfolglos gegen diese Zusammenrechnung. Zur Begründung führten sie im Wesentlichen aus, dass es zwischen der Verkäuferin und der Swisshaus AG keinerlei Verbindung gegeben habe und auch deren Interessen nicht gleichgerichtet gewesen seien. Mangels rechtlicher oder wirtschaftlicher Identität zwischen Landverkäufer und Werkunternehmer sei Art. 6a HPG nicht anwendbar.

Das Verwaltungsgericht kommt indessen zum Schluss, dass wirtschaftlich betrachtet der Erwerb einer schlüsselfertigen Baute im Sinne dieser

3 VGE 100.2010.45 U, vgl. dazu ROLAND PFÄFFLI, Rechtsprechung und ausgewählte Rechtsfragen 2010, BN 2010 S. 363 f. Ziffer 73.

Bestimmung vorliegt und weist die Beschwerde ab. Nach der Rechtsprechung sei dies zu bejahen, wenn nicht die Herstellung einer Baute, sondern die Übereignung im Vordergrund stehe. «Kauf- und Werkvertrag müssen so eng zusammenhängen, dass der eine Vertrag ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre, oder der eine doch jedenfalls Beweggrund für den Abschluss des anderen bildete.» Der Werklohn könne trotz fehlender tatsächlicher oder wirtschaftlicher Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn auf dem Grundstück bereits vor der Handänderung eine Baubewilligung erteilt worden sei und die Käuferschaft mit dem Generalunternehmer einen Werkvertrag nach Massgabe der bereits bewilligten Pläne für die Überbauung abschliesse. Nur wenn Kauf- und Werkvertrag wirklich voneinander unabhängig seien und die Käuferschaft bei Abschluss des Kaufvertrags in der Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen wolle, tatsächlich noch frei sei, könne der Werklohn nicht der Handänderungssteuer unterstellt werden (E. 3.2). In E. 3.3 legt das Verwaltungsgericht mit Hinweis auf die Literatur und Rechtsprechung dar, dass ein Zusammenwirken von Verkäuferschaft und Werkunternehmer nicht notwendig sei. Anschliessend nimmt das Gericht eine Gesamtwürdigung der konkreten Umstände vor. Es stellt dabei fest, dass die Beschwerdeführer auf Grund der Anrechnungsklausel im Projektierungsvertrag im Zeitpunkt des Landerwerbs hinsichtlich des Entscheids, ob, und wenn ja, wie und mit wem sie bauen wollten, «zwar nicht rechtlich, so aber doch wirtschaftlich wesentlich» eingeschränkt gewesen seien. Auch die unübliche Reihenfolge (Projektierung vor dem Landerwerb) und zeitliche Nähe der Vertragsabschlüsse sei ein gewichtiges Indiz dafür, dass der Projektierungsauftrag in engem sachlichem Zusammenhang zum Kaufvertrag stehe. Weiter schränkten die zahlreichen, von der Verkäuferin in Kenntnis und Absprache mit den Beschwerdeführenden errichteten Dienstbarkeiten die Nutzungsmöglichkeiten wesentlich ein und zeugten davon, dass bereits eine fortgeschrittene Projektierung bestanden haben müsse. Schliesslich sei es dann auch tatsächlich zum Vertragsabschluss mit der Swisshaus AG gekommen, was ebenfalls zeige, dass der Landerwerb seinem wirtschaftlichen Gehalt nach dem Verkauf einer schlüsselfertigen Baute gleichkomme. Zusammenfassend kommt das Gericht zum Schluss, «dass die Beschwerdeführenden im Zeitpunkt des Grundstückkaufs bereits wussten, wie und mit wem sie das Grundstück überbauen wollten. Wirtschaftlich betrachtet erfolgte mit dem Landkauf der Erwerb einer schlüsselfertigen Baute im Sinne von Art. 6a HG».

3. Smarthouse-Entscheid

Der **Entscheid «smarthouse»** datiert vom 31.12.2010 und stammt von der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern⁴. Hier erwarben zwei Ehegatten ein unüberbautes Grundstück und deren Sohn die daneben liegende Parzelle. Zwei Wochen nach Abschluss des Kaufvertrages haben die Käufer mit der Firma smarthouse je einen Werkvertrag für die Erstellung eines Doppel Einfamilienhauses abgeschlossen. Entgegen der Selbstdeklaration veranlagte das Grundbuchamt die Steuer auf dem Gesamtpreis inkl. Werklohn. Nach erfolgloser Einsprache erhoben die Käufer Beschwerde und verlangten, dass die Handänderungssteuer nur auf dem Landpreis erhoben werde.

Die JGK weist die Beschwerde ab. Sie verweist zunächst auf die verwaltungsgerichtliche und bundesgerichtliche Rechtsprechung und hält insbesondere fest, dass jeweils dann «vom Erwerb einer künftigen, schlüsselfertigen Baute auszugehen sei, wenn nicht die Herstellung, sondern die Übereignung im Vordergrund steht. Kauf- und Werkvertrag müssen so eng zusammenhängen, dass der eine Vertrag ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre, oder der eine doch jedenfalls den Beweggrund für den Abschluss des anderen bildete». «Sind hingegen die (nacheinander oder auch gleichzeitig abgeschlossenen) Verträge wirklich unabhängig voneinander und ist die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich noch frei (was im Einzelfall auf Grund der gesamten Umstände geprüft werden muss), kann der Werklohn nicht der Handänderungssteuer unterstellt werden.»

Hinsichtlich der vorliegenden Umstände stellt die JGK zunächst fest, dass die smarthouse ag bereits einige Monate vor den Vertragsabschlüssen damit beauftragt wurde, die Überbaubarkeit abzuklären. Die smarthouse ag erstellte auch einen detaillierten Baubeschrieb. Auch die zeitliche Nähe der Vertragsabschlüsse sei ein Indiz für einen engen Zusammenhang beider Verträge. Ferner gehöre zu einem schlüsselfertigen Typenhaus zwingend ein passendes Grundstück. Es müsse angenommen werden, dass der Kaufvertrag nicht abgeschlossen worden wäre, wenn nicht ein zur Unterzeichnung bereiter Werkvertragsentwurf bestanden hätte, und die Beschwerdeführer hätten die beiden Parzellen nicht erworben, wenn darauf kein Doppel Einfamilienhaus hätte er-

4 Entscheid Nr. 32.13–09.74, vgl. BN 2011 S.170 ff. (hienach).

stellt werden können. Schliesslich komme in casu hinzu, dass auf Grund der ungewöhnlichen Form beider Parzellen praktisch nur die Erstellung eines Doppeleinfamilienhauses möglich gewesen sei, was die Entscheidungsfreiheit der Käufer faktisch erheblich eingeschränkt habe. «Auch wenn die Beschwerdeführer rechtlich nicht zum Abschluss eines Werkvertrages mit der smarthouse ag verpflichtet waren, lassen die gesamten Umstände und die allgemeine Lebenserfahrung den Schluss zu, dass sie sich im Zeitpunkt des Landkaufs bereits zu einem solchen Geschäft entschieden hatten. Sie waren somit faktisch nicht mehr frei zu entscheiden, wie, wann und durch wen sie das Grundstück überbauen wollten.

4. Entstehungsgeschichte von Art. 6a HG

Bevor wir diese Entscheide näher ansehen, lohnt sich ein Blick auf die Entstehungsgeschichte der eingangs erwähnten Praxisänderung und auf die anschliessende Kodifizierung im Gesetz. Eingeleitet wurde diese Praxisänderung durch einen *Verwaltungsgerichtsentscheid* zur (inzwischen abgeschafften) *Pfandrechtssteuer*⁵. Gemäss Art. 13 Abs. 1 des damals massgebenden HPG war die Pfandrechtssteuer für die Errichtung und Erhöhung eines Grundpfandrechts geschuldet. Ausgenommen waren gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. b HPG bei der Errichtung eines *gesetzlichen* Grundpfandrechts. Streitig war in casu, ob die im Rahmen des Kaufvertrags für eine schlüsselfertige Wohnung errichtete Grundpfandverschreibung in der vollen Höhe des Kaufpreises als (gesetzliches) Verkäuferpfandrecht anerkannt und damit befreit werden könne oder ob sich das gesetzliche Verkäuferpfandrecht nur auf den Baulandwert beschränke. Aufgrund einer *zivilrechtlichen* Analyse kam das Gericht zum Schluss, dass der gesamte Kaufpreis einer schlüsselfertig erworbenen Baute Gegenstand des Verkäuferpfandrechts sein könne, unabhängig vom Baufortschritt (E 3.). Anschliessend warf das Verwaltungsgericht, «obwohl nicht Streitgegenstand», die Frage auf, ob dieser Entscheid nicht Auswirkungen auf die Bemessung der Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten haben sollte. Sowohl der zu beurteilende Sachverhalt als auch die Überlegungen zur Handänderungssteuer bezogen sich allerdings auf den Fall, dass der Verkäufer gleichzeitig Werklieferant war.

5 VGE 19277 vom 30.1.1995, vgl. dazu ROLAND PFÄFFLI, Rechtsprechung und ausgewählte Rechtsfragen 1995, S. 146 f. Ziffer 33.

Knapp zwei Jahre später erhielt das *Verwaltungsgericht* dann Gelegenheit, auch über die *Handänderungssteuer* zu urteilen⁶. Diesem Urteil lag ein kombinierter Kauf- und Werkvertrag zugrunde, in welchem die Käufer von der Verkäuferin eine Eigentumswohnung in einem noch zu erstellenden Dreifamilienhaus erworben hatten, zu einem im Voraus festgelegten Gesamtpreis. Es handelte sich somit um eine *Zweiparteienkonstellation*. Erneut kam das Verwaltungsgericht auf Grund einer zivilrechtlichen Analyse zum Schluss, es liege bereits *sachenrechtlich* [recte wohl eher «zivilrechtlich»] der «Kauf einer künftigen unbeweglichen Sache» vor (E. 3. b). Die Handänderung hatte somit «nicht bloss Bauland, sondern auch eine auf diesem Land zu erstellende Wohnung zum Gegenstand». Weiter führte das Gericht aus, dass nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sogar eine blosser Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag für eine Zusammenrechnung ausreiche. Allerdings wies es darauf hin, dass sich diese Rechtsprechung auf *Gesetze beziehe*, welche (im Unterschied zum HPG) eine *wirtschaftliche* Betrachtungsweise enthielten. Das sei vorliegend aber nicht bedeutsam, weil den Käufern vorliegend ein Recht am Land *und an der künftigen Sache* übertragen worden sei. Die Besteuerung auf Basis des Gesamtpreises entspreche deshalb der (dem HPG eigenen) zivilrechtlichen Betrachtungsweise (sog. Sachenrechtsprinzip).

Am 28. 4. 1997 änderte die JGK hierauf das Kreisschreiben vom 15. 4. 1986 betreffend Abgaberecht⁷. Unter dem Titel «Kriterien für die Annahme des Kaufs einer künftigen Sache» wird ausgeführt, dass aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände feststehen müsse, dass der Boden samt der zu erstellenden Baute das Erwerbsobjekt bilde. Als *Anhaltspunkte für den Kauf einer künftigen Sache* sprechen folgende Kriterien:

- Die Ausgestaltung des Vertragsobjekts ist im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits im Detail festgelegt. Die Käuferschaft hat keinen massgeblichen Einfluss auf die Bauarbeiten.
- Pauschalpreis
- Die Verkäuferschaft ist verantwortlich für die Fertigstellung der Baute. Nutzen und Gefahr gehen auf den Zeitpunkt der Fertigstellung über.

Diese Ausführungen beziehen sich offensichtlich auf die (den vorangehenden Urteilen zugrunde liegenden) Zweiparteienverhältnisse, bei welchen man bereits zivilrechtlich vom «Kauf einer künftigen Sache» sprechen kann.

6 VGE 19900 vom 23.12.1996, vgl. BVR 1997 S. 344 ff.

7 Vgl. BN 1999 S. 81 ff.

Anschliessend wendet sich die JGK im erwähnten Kreisschreiben den *Dreiparteienverhältnissen* zu und führt aus: «Trotz fehlender (tatsächlicher oder wirtschaftlicher) Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer kann der Werklohn unter Umständen(!) dennoch in die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer einbezogen werden. Dies trifft vor allem zu bei Gesamtüberbauungen durch einen Generalunternehmer, der selber nicht Landeigentümer ist. Eine Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn ist beispielsweise vorzunehmen, wenn auf dem Grundstück bereits vor der Handänderung eine Baubewilligung erteilt worden ist und der Käufer mit dem als Generalunternehmer auftretenden Dritten einen Werkvertrag abschliesst nach Massgabe der bereits bewilligten Pläne für die Überbauung des Grundstücks. Kauf- und Werkvertrag sind so voneinander abhängig, dass sie in der Erfüllung ein einheitliches Schicksal haben. Der Wille der Vertragsparteien ist darauf ausgerichtet, der Käuferschaft eine schlüsselfertige Baute nach Massgabe der Gesamtbaubewilligung zu übertragen. Kein Kauf einer künftigen Sache liegt vor, wenn die Käuferschaft frei ist, wann und wie sie ihr Grundstück überbauen will.»

Diese Ausführungen fanden wörtlich Eingang in den Vortrag des Regierungsrates vom 13. 5. 1998 zur Revision des HPG. In den grossräthlichen Debatten zu dieser Revision standen neben der Einführung von Art. 6a HPG zahlreiche weitere Themen zur Diskussion, wobei die Frage des Steuersatzes zum Zwecke der Sanierung des Haushalts auf der einen Seite und die Einführung eines Abzugs für den Eigenheimerwerb als Massnahme zur Wohneigentumsförderung andererseits im Zentrum standen. Den Voten pro und contra Art. 6a ist für die Auslegung dieser Bestimmung, die schliesslich angenommen wurde, nichts zu entnehmen. Es ist mithin davon auszugehen, dass die Mehrheit damit einverstanden und im Glauben war, bloss die durch das Verwaltungsgericht bereits eingeleitete Praxisänderung zu kodifizieren. Jedenfalls findet sich kein Hinweis darauf, dass man darüber hinausgehen wollte.

5. Zivilrechtliche und wirtschaftliche Betrachtung

Für die Auslegung ist weiter zu beachten, dass das bernische HPG (bzw. heute HG) – im Unterschied zu anderen kantonalen Handänderungssteuergesetzen – bewusst auf einer *streng zivilrechtlichen Kon-*

zeption beruht⁸. Der Übergang wirtschaftlicher Verfügungsmacht wird nur bei Vorliegen ganz bestimmter, im Gesetz ausdrücklich erwähnter Rechtsvorgänge besteuert. Ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage bleibt für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise – abgesehen von einer Steuerumgehung – kein Raum (so auch ausdrücklich Art. 5 Abs. 2 HG). Das Verwaltungsgericht hat seine Praxisänderung 1996 denn auch nicht wirtschaftlich, sondern zivilrechtlich begründet. Die alte Praxis beruhte auf dem sog. «Sachenrechtsprinzip», während die neue Praxis auf einer *obligationenrechtlichen* Betrachtung fusst. Dort wird nicht mehr berücksichtigt, was im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs sachenrechtlich besteht (Land und angefangene Baute), sondern was obligationenrechtlich Gegenstand des gesamten Kaufgeschäfts ist. Dabei hatte das Verwaltungsgericht die typischen Zweiparteienkontrakte vor Augen, in welchen der Verkäufer gleichzeitig Werklieferant ist. Demgegenüber ist eine Dreiparteienkonstellation, in welcher ein Dritter Werklieferant ist, weder sachenrechtlich noch obligationenrechtlich ein «Kauf einer künftigen Sache».

Der Einbezug solcher Rechtsgeschäfte lässt sich nur bei einer wirtschaftlichen Betrachtung rechtfertigen. Diesbezüglich lohnt sich zunächst ein Blick auf die damalige *Zürcher Praxis*, weil die Handänderungssteuer des Kantons Zürich (die inzwischen abgeschafft wurde) damals *wirtschaftlich konzipiert* war. Selbst bei diesem Konzept erfolgte eine Zusammenrechnung bei Dreiparteienkonstellationen *nur unter streng definierten Bedingungen*⁹: erstens mussten Kauf- und Werkvertrag so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre, und (!) zweitens musste das Geschäft im Ergebnis dem *Verkauf* einer fertigen Baute gleichkommen, und (!) drittens mussten *Landverkäufer* und *Werkunternehmer* faktisch oder wirtschaftlich identisch sein. Die wirtschaftliche Betrachtung gemäss Zürcher Praxis führte somit zu einer Gleichbehandlung des Kaufs einer künftigen Sache mit wirtschaftlich sehr ähnlichen Sachverhalten in einer Dreiparteienkonstellation.

In der Änderung des bernischen Kreisschreibens von 1997 ging man zwar noch einen Schritt weiter, indem eine Zusammenrechnung selbst

8 Vgl. dazu etwa LOCHER/AMONN, Skript zum Bernischen Steuerrecht, Auflage 2010, S. 104.

9 Siehe dazu REBER/REBER, Zur Bemessung der Handänderungssteuer beim Verkauf von Bauland mit geplanten oder noch unvollendeten Neubauten, Schweizerische Juristen Zeitung, SJZ 1998, S. 413.

bei fehlender tatsächlicher oder wirtschaftlicher Identität stattfinden sollte; allerdings auch hier nicht etwa generell, sondern nur in bestimmten Fällen, namentlich bei «*Gesamtüberbauungen*» und wenn «die Gebäudeerstellung oder -vollendung *nicht vom Käufer* selber vorgenommen werden» kann. Es brauchte somit gemäss Kreisschreiben eine sehr *aktive Rolle des Verkäufers* bezüglich des Werkvertrags. Wie erwähnt, ist diese Aussage im Vortrag zur Revision des HPG übernommen worden. Aus dem Umstand, dass im Gesetzestext (Art. 6a) nicht bloss «Kaufverträge über eine schlüsselfertige Baute», sondern auch «Kaufverträge, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit erworben wird», eingeschlossen sind, kann geschlossen werden, dass das HG in dieser Hinsicht (aber im Sinne einer Ausnahme) nunmehr eine wirtschaftliche Betrachtung vorsieht. Das Parlament hat daher (wenn auch sehr wahrscheinlich unbewusst) die Türe für eine *wirtschaftliche Betrachtung* geöffnet, obschon dies vom Verwaltungsgericht nicht vorgezeichnet war.

6. Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtung

Dass das Gesetz diesbezüglich eine wirtschaftliche Betrachtung zulässt, bedeutet indessen nicht, dass dieser *keine Grenzen* gesetzt wären. Insbesondere die in der Rechtsprechung ständig zitierte Formulierung, «*Kauf- und Werkvertrag müssen so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre, oder der eine doch jedenfalls den Beweggrund für den Abschluss des anderen bildete*», ist für sich allein für die Abgrenzung zwischen Geschäften mit und ohne Zusammenrechnung völlig *untauglich*. Abgesehen vom Fall geerbter Grundstücke ist für jeden Werkvertragsabschluss immer der Erwerb eines Grundstücks notwendig, womit praktisch jeder Werkvertrag davon abhängt, dass ihm ein Grundstückskauf vorausgeht. Auch der Umstand, dass ein Kaufinteressent vorgängig abklären lässt, ob und wie eine Überbauung überhaupt möglich ist, und allenfalls, um die Kosten einschätzen zu können, ein Vorprojekt erstellen lässt, kann nicht ausschlaggebend sein. Erst recht nicht entscheidend ist der Beweggrund für den Kauf bzw. der Umstand, dass tatsächlich gebaut wird, weil es praktisch immer so ist, dass der Käufer von Bauland die Absicht hat, dieses zu überbauen und dies in der Regel dann auch tut. Sonst würde man nur dann nicht zusammenrechnen, wenn gar nicht gebaut wird, und wenn gebaut wird, müsste immer zusammengerechnet wer-

den. Die im Kreisschreiben, im Vortrag und in der Rechtsprechung zu findende Alternative, dass keine Zusammenrechnung stattfindet, «wenn der Käufer frei ist, wann und wie er das Grundstück überbauen will», würde faktisch zur völlig wertlosen, leeren Worthülse.

7. Zweck der wirtschaftlichen Betrachtung bei schlüsselfertigen Bauten

Es braucht mit anderen Worten gerade bei einer wirtschaftlichen Betrachtung *vernünftige und klare Abgrenzungskriterien*. Entscheidend ist nicht, dass eine Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag besteht, sondern *inwiefern* diese miteinander verbunden sind. Um die Qualität dieser Verbindung sachgerecht zu definieren, müssen wir uns fragen, *was eigentlich mit der wirtschaftlichen Betrachtung bezweckt* wird. In der Regel geht es darum, einen wirtschaftlichen Sachverhalt, der seinem Gehalt nach einem steuerbaren zivilrechtlichen Sachverhalt so nahe kommt, dass sich eine Gleichbehandlung aufdrängt, ebenfalls zu erfassen. Typisches Beispiel ist die wirtschaftliche Handänderung, die auch im HG vorgesehen ist. Der Verkauf einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft läuft wirtschaftlich betrachtet auf den Erwerb von Grundeigentum hinaus, ist aber zivilrechtlich keine Handänderung von Grundeigentum. Mit der Besteuerung des Aktienverkaufs (wirtschaftliche Handänderung) soll diese Lücke geschlossen werden.

Vorliegend geht es um den Kauf einer schlüsselfertigen Baute. Bei *Zwei-parteienverhältnissen* ergibt sich, wie das Verwaltungsgericht zu Recht ausführte, schon auf Grund einer *zivilrechtlichen* Betrachtung, dass der Kauf einer künftigen Sache vorliegt, wenn der Verkäufer sich auch werkvertraglich verpflichtet, eine schlüsselfertige Baute zu erstellen. Wenn der Gesetzgeber diese Konstellation nun mit einem Tatbestand ergänzt, der auf einer wirtschaftlichen Betrachtung basiert, muss dessen Zweck darin liegen, *Rechtsgeschäfte zu erfassen, die ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach mit dem Kauf einer künftigen Sache vergleichbar sind*. Im Kanton Bern erfolgte dies mit der Einfügung von Art. 6a HG. Aus der Entstehungsgeschichte dieser Norm deutet nichts darauf hin, dass man darüber hinaus noch weitere Sachverhalte erfassen wollte. Laut Vortrag bestand die Absicht im Gegenteil bloss darin, die neue, vom Verwaltungsgericht bestätigte Praxis zu kodifizieren. Schon die Einführung einer wirtschaftlichen Betrachtung war an sich mehr als die blosser Kodifizierung bestehender Praxis. Diese Betrachtung lässt sich aber immerhin

sachlich begründen, sofern und soweit sie dazu dient, dem Kauf einer künftigen Sache im Ergebnis sehr ähnliche Sachverhalte aufzufangen.

Um wirtschaftlich vom Erwerb einer schlüsselfertigen Baute sprechen zu können, muss die *Dispositionsfreiheit des Käufers erheblich eingeschränkt* sein. Das kann sich aus einer engen wirtschaftlichen oder rechtlichen Verbindung zwischen Verkäufer und Werklieferant ergeben oder wenn eine Baubindung besteht. Das Gleiche gilt bei den im Kreisschreiben erwähnten Gesamtüberbauungen, weil der Käufer dann das vom Verkäufer aufgegleiste und ihm so (und nicht anders) angebotene Projekt übernehmen muss. Andernfalls ist der Käufer stets frei, ob, wann, mit wem und wie er bauen will. Daran ändern allfällige Einschränkungen, die sich aus der Beschaffenheit des Grundstücks oder der baurechtlichen Ordnung ergeben, überhaupt nichts, weil diese nicht zu einer Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag führen, sondern bloss die Gestaltungsfreiheit bezüglich des Bauens einschränken. Auch Vorabklärungen, Projektstudien und dergleichen, *welche der Käufer* aus freien Stücken veranlasst, bewirken keine Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag, die dem Kauf einer künftigen Sache gleichkommen. Obschon solche Abklärungen Kosten verursachen, ist seine Dispositionsfreiheit nicht eingeschränkt, zumindest nicht durch den Verkäufer, und nur darauf kommt es eben an. Die einzige Bindung zum Kaufvertrag besteht darin, dass Land und Bauprojekt zusammenpassen müssen, was aber immer der Fall ist. Tragfähig ist nur eine Abgrenzung, die einen *Zusammenhang mit dem Verkäufer beinhaltet, weil beim Kauf einer künftigen Sache jeweils der Verkäufer auch Werklieferant ist*. Wenn der Verkäufer solche Vorabklärungen veranlasst und ein fertiges Projekt ausarbeiten lässt, welches der Käufer übernehmen muss, erwirbt dieser im Ergebnis eine schlüsselfertige Baute. Nur dann ist der Käufer nicht frei, wie und mit wem er bauen will.

Im Sinne der Ausführungen im Vortrag (bzw. im geänderten Kreisschreiben) sollte man sich deshalb darauf zurückbesinnen, dass der Käufer «keinen massgeblichen Einfluss auf die Bauarbeiten» haben darf bzw. «die Verkäuferschaft verantwortlich für die Fertigstellung der Baute» ist. «Der Wille der Vertragsparteien (und insbesondere des Verkäufers!) muss darauf gerichtet sein, der Verkäuferschaft eine schlüsselfertige Baute zu übertragen.» Eine solche «Übertragung» schliesst ein, dass der Verkäufer an der Entstehung des Werkvertrags massgeblich mitwirkt. Die Verbindung zwischen Verkäufer und Werkvertrag kann darin bestehen,

dass beide rechtlich oder wirtschaftlich verbunden sind. Sie kann aber auch darin bestehen, dass der Verkäufer gegenüber dem Werkunternehmer als Auftraggeber in Erscheinung tritt, mit dem Ziel, den Käufern eine schlüsselfertige Baute anbieten zu können. Wenn der Verkäufer mit dem Werkunternehmer keine solche Verbindung eingeht, sondern der Käufer bezüglich des Werkvertrags federführend ist, besteht keine ausreichende Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag. Dieser Sachverhalt kommt dem Kauf einer künftigen Sache nach seinem wirtschaftlichen Gehalt nicht gleich.

Im Zentrum dieser Abgrenzung steht somit die Rolle des Verkäufers. Diese Abgrenzung geht zwar weiter als die vom Verwaltungsgericht eingeleitete Praxisänderung, ist aber immerhin noch abgedeckt durch den Wortlaut von Art. 6a HG und den Vortrag des Regierungsrats.

8. Würdigung der beiden Entscheide

Die neuste, eingangs zusammengefasste Rechtsprechung erscheint im Lichte dieser Überlegungen als ziemlich fragwürdig. Im Ergebnis erachten sowohl das Verwaltungsgericht als auch die JGK letztlich *jede* Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag als ausreichend, um eine Zusammenrechnung zu begründen. Im VGE vom 8.10.2010 war entscheidend, dass die Beschwerdeführenden «im Zeitpunkt des Grundstückskaufs bereits wussten, wie und mit wem sie das Grundstück überbauen wollten» (E. 3.6). Im Entscheid der JGK liess man es genügen, dass sich die Käufer «im Zeitpunkt des Landkaufs bereits zu einem solchen Rechtsgeschäft (gemeint ist der Werkvertrag) entschieden hatten», um zum Schluss zu kommen, sie seien somit «faktisch nicht mehr frei zu entscheiden, wie, wann und durch wen sie das Grundstück überbauen wollten» (E. 5.6). Wie oben aufgezeigt wurde, ist die kodifizierte Zusammenrechnungspraxis gerade nicht das Ergebnis einer wirtschaftlichen Auslegung von Art. 6 HPG (unzutreffend insofern E. 3.3 des Urteils vom 8.10.2010 und ebenfalls E. 3.1 des Entscheids der JGK), sondern einer zivilrechtlichen Betrachtung bei Zweiparteienverträgen. Richtig ist, dass man eine vom Baufortschritt unabhängige Bemessung schaffen wollte. Die Einführung einer wirtschaftlichen Betrachtung (die auf etwas anderes, nämlich auf Dreiparteienkonstellationen bezogen ist) erfolgte aber erst durch das geänderte Kreisschreiben und wurde unbesehen ins Gesetz übernommen. Sie war ursprünglich (sachlich richtig) streng begrenzt auf Sachverhalte, bei denen der Käufer auf die Gebäudeerstel-

lung bzw. -vollendung keinen massgeblichen Einfluss mehr hat, weil Konzeption und Projektierung bereits vom Verkäufer veranlasst wurde. Als Hauptfall wurde im Kreisschreiben und im Vortrag die Gesamtüberbauung erwähnt. Auch wenn dieses Beispiel nicht abschliessend zu verstehen ist, ergibt sich aus dem Kreisschreiben doch eindeutig, dass jeweils der *Verkäufer* und nicht der Käufer den Werkvertrag massgeblich prägen muss. Davon ist man in den beiden neusten Urteilen vollständig weggekommen. Die Initiative bezüglich des Werkvertrags und auch die Vorarbeiten dazu gingen jeweils von den Käufern aus. Die Verkäuferschaft hatte im Smarthouse-Fall (soweit aus dem Entscheid ersichtlich) *überhaupt keine Verbindung* zum Werkunternehmer. Im Fall Swisshaus lag immerhin insofern eine Mitwirkung der Verkäuferin vor, als diese vor dem Verkauf Dienstbarkeiten errichtete, die auf das Bauprojekt abgestimmt waren. Es waren aber die Käufer, welche die Swisshaus ausgewählt und mit der Projektierung mandatiert hatten und bezüglich Abklärungen, Ausarbeitung und Umsetzung des Bauprojekts eindeutig federführend waren. Nach der hier vertretenen Auffassung ist das keine ausreichende Vertragsverbindung, welche die Zusammenrechnung rechtfertigt. Beide Fälle sind weit entfernt von der Dreiparteienkonstellation, die dem Kreisschreiben und dem Vortrag zugrunde liegt.

9. Schlussfolgerungen

Zusammenfassend ist also festzustellen, dass Art. 6a HG durchaus eine gesetzliche Grundlage bildet, um bezüglich Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn einer wirtschaftlichen Betrachtung zu folgen. Sinn und Zweck dieser wirtschaftlichen Betrachtung kann aber nur darin bestehen, diejenigen Sachverhalte zu erfassen, die dem Kauf einer künftigen Sache gleichkommen. Das ist nur zu bejahen, wenn der Verkäufer den Werkvertrag so weit prägt, dass der Käufer sich letztlich nicht mehr massgeblich darum zu kümmern braucht, oder wenn der Verkäufer die Dispositionsfreiheit des Käufers bezüglich des Werkvertrags anderweitig erheblich einschränkt.

Eine sachgerechte Abgrenzung, die sich auf die Entstehungsgeschichte und den Sinn und Zweck von Art. 6a HG stützen lässt, könnte man dementsprechend etwa wie folgt skizzieren:

1. Wenig problematisch sind die Zweiparteienkonstellationen, bei denen der Landverkäufer auch Werklieferant ist. In diesen Fällen kann

man bereits zivilrechtlich die Auffassung vertreten, es liege der Kauf einer künftigen Sache vor. Das sind die Fälle, die man mit der Revision des HG willentlich anvisiert hat. Eine Zusammenrechnung ist dort immer möglich, wenn gemäss Werkvertrag eine schlüsselfertige Baute erstellt werden soll.

2. Bei Dreiparteienverhältnissen liegt zivilrechtlich kein Kauf einer künftigen Sache vor. Es braucht für die Zusammenrechnung daher eine «Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag». Diese muss aber so eng sein, dass das Geschäft in der Gesamtbetrachtung dem Kauf einer künftigen Sache gleichkommt. Das ist hier das Ziel der wirtschaftlichen Betrachtung.
3. Eine solche Verbindung liegt vor, wenn Verkäufer und Werkunternehmer rechtlich oder wirtschaftlich miteinander verbunden sind, bspw. wenn es sich um Konzerngesellschaften handelt oder ähnliche Verbindungen bestehen.
4. Eine solche Verbindung liegt auch vor, wenn der Verkäufer dem Käufer eine Baubindung auferlegt.
5. Schliesslich kann eine solche Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag darin liegen, dass der Verkäufer mit dem Werkunternehmer projektbezogen eng zusammenarbeitet, mit dem Ziel, *den Käufern eine schlüsselfertige Baute anzubieten*. Typischerweise ist das der Fall bei Gesamtüberbauungen, deren Planung und Projektierung noch durch den Verkäufer erfolgt. Es kann aber auch bei einem Einzelprojekt so sein, wenn der Verkäufer den Werkunternehmer mit entsprechenden Vorarbeiten beauftragt und der Käufer am Ende nicht nur das Land, sondern auch das Projekt übernimmt, indem er den Werkvertrag abschliesst.
6. Allgemein formuliert, braucht es somit bei Dreiparteienverträgen eine sehr enge *Zusammenarbeit zwischen Verkäufer und Werkunternehmer*, die darauf hinausläuft, dass sich der *Käufer* (mit Ausnahme von Details, wie typischerweise dem Innenausbau) *nicht um das Projekt zu kümmern braucht*.
7. Das bedeutet, dass jeweils keine Zusammenrechnung stattfinden darf, wenn der Käufer bloss das Land anbietet, indessen der Käufer den Werkunternehmer auswählt, mit der Projektierung beauftragt und letztlich mit ihm einen Werkvertrag abschliesst. Auch bei einer wirtschaftlichen Betrachtung ist diese Konstellation nicht mit dem

Kauf einer künftigen Sache vergleichbar, selbst wenn gewisse Vorabklärungen (bspw. Vorprojekt, Kostenschätzung etc.) zeitlich bereits vor dem Kaufvertragsabschluss erfolgen. Entscheidend können nicht diese zeitlichen Verhältnisse sein und auch nicht die Motivation der Käufer, sondern entscheidend ist die Frage, wer sich als Auftraggeber um das Bauprojekt kümmert. Eine bloss (untergeordnete) Mitwirkung des Verkäufers reicht nicht aus, um eine dem Kauf einer künftigen Sache wirtschaftlich gleichkommende Situation zu schaffen.

Für eine restriktive Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtung spricht auch die Sachgerechtigkeit der Handänderungssteuer als solche. Abgesehen von finanzpolitischen Gründen gibt es keine überzeugenden Gründe, auf dem Erwerb von Grundstücken eine Steuer zu erheben. Es gibt denn auch im Kanton Bern aktuell (erneut) Bestrebungen für deren Abschaffung. Persönlich bin ich der Auffassung, dass eine gänzliche Abschaffung auf absehbare Zeit nicht besonders klug wäre, wenn auch einzig aus finanzpolitischen Gründen. Steuerentlastungen sind steuerpolitisch am sinnvollsten, wenn sie längerfristig zu Mehreinnahmen führen oder wenn der Verzicht auf solche Entlastungen Mindereinnahmen verursacht. Die Handänderungssteuer ist nach meiner Erfahrung kein wesentlicher Standortfaktor. Sie fällt beim Entscheid, im Kanton Bern in Immobilien zu investieren, besonders bei Ausländern kaum je ins Gewicht. Relativ schmerzhaft ist diese Steuer aber für Eigenheimerwerber im unteren bis mittleren Preissegment, weil diese in der Regel sehr knapp kalkulieren müssen. Wenn sie von den bankenüblichen mindestens 20% Eigenkapital bereits 1,8% für die Handänderungssteuer ausgeben müssen, frisst das immerhin fast 10% ihres Eigenkapitals. Die 1999 diskutierte, dann aber leider verworfene Idee eines Abzugsmodells für den Eigenheimerwerb wäre immerhin ein gezielter Beitrag zur Wohneigentumsförderung, der wesentlich weniger Einnahmenverluste verursachen würde als die gänzliche Abschaffung. Wenn die Verwaltungs- und Verwaltungsjustizbehörden bei der Rechtsanwendung eine Steuer, die ohnehin fragwürdig ist und politisch unter Druck steht, über Gebühr ausweiten, besteht die Gefahr, dass das Kind eines Tages mit dem Bade ausgeschüttet und die Steuer gänzlich abgeschafft wird.

Résumé

La loi bernoise concernant les impôts de mutations (LIMG) se base sur un concept rigoureusement de droit civil. L'imposition fondée sur un point de vue économique n'a lieu que dans des cas expressément prévus par la loi. En font partie, les cas d'imposition du prix de l'ouvrage étroitement liés à un contrat d'entreprise de telle manière que l'opération soit assimilable à l'acquisition d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main (art. 6a LIMG). Le fait que l'on admette en l'espèce la prise en considération du point de vue économique ne signifie pas que celui-ci puisse être appliqué sans limite.

Dans ce cas justement, il faut des critères de distinction raisonnables et clairs. Seule la distinction en rapport direct avec le vendeur est admissible. En cas de rapport triparti, il faut que le lien entre le contrat de vente et le contrat d'entreprise soit tellement étroit en ce qui concerne d'addition des prix qu'en fait il revient à dire du point de vue de l'ensemble du cas que l'affaire constitue une acquisition d'une chose future. Formulée de manière générale, il faut donc, en cas de rapport contractuel triparti, une collaboration tellement étroite entre vendeur et entrepreneur que l'acquéreur (à l'exception de détails comme l'aménagement intérieur) n'ait plus à se soucier du projet.