

Übungen im bernischen Steuerrecht FS 2021

Fall 3 Mehrwertabschöpfung und Grundstückgewinnsteuer

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. 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 als 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 wird durch die Veräusserung (hier also im Sept. 2018) ausgelöst. Sie 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 ohne weiteres abgezogen werden, weil Karin Kaufmann keine Mehrwertabgabe entrichtet hat (Art. 142 Abs. 2 lit. e StG), vgl. dazu auch unten Frage 7. Bei wörtlicher Auslegung ist die Abzugsfähigkeit nicht gegeben.

Nach der hier vertretenen Auffassung muss Art. 142 Abs. 2 lit. e StG allerdings nach dem Sinn und Zweck ausgelegt werden. Dieser besteht darin, eine Überschneidung beider Abgaben zu vermeiden. Somit kann es in Konstellationen wie der vorliegenden nicht entscheidend sein, ob die MWA schon bezahlt wurde oder nicht, sondern es muss genügen, dass die MWA mittels Verfügung bereits festgesetzt wurde und später zu entrichten sein wird. Deshalb sollte die MWA auch in casu bei der GGSt als Wertvermehrung zum Abzug zugelassen werden. Solange diesbezüglich keine Rechtsprechung vorliegt, kann jedoch nicht mit Sicherheit gesagt werden, ob die MWA hier bei der GGSt abzugsfähig ist oder nicht.

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

Diese Frage ist auch 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. Ein planungsbedingter Mehrwert ist letztlich eine **stille Reserve**, die durch eine Planänderung entstanden ist. Analog zum Unternehmenssteuerrecht erfolgt die Realisierung durch das «Ausscheiden» (Verkauf des Vermögenswerts), gegen «Entgelt» und das Entgelt muss (wirtschaftlich betrachtet) «frei verfügbar» sein (Kriterien der **echten Realisierung**).*

*Bei der MWA wurde ein neuer Realisationstatbestand geschaffen, nämlich die «**bauliche Realisierung**». Durch die Überbauung wird der Mehrwert selbst allerdings gerade nicht realisiert. Es wird nur ein künftig höherer Ertrag generiert, der aber über die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer laufend erfasst wird. **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. Abgaberechtlich erfolgt jedoch mit der Überbauung keine Realisierung. Hinzu kommt, dass mit der baulichen*

Realisierung ein negativer Lenkungsanreiz geschaffen wird, indem das an sich erwünschte Verhalten (nämlich das Bauen) mit einer hohen Abgabe belastet wird.

Exkurs: Baurecht

In diesem Zusammenhang ist noch kurz auf die **Einräumung eines Baurechts** hinzuweisen. Für diesen Sachverhalt fehlt im Kanton Bern eine ausdrückliche gesetzliche Regelung. Eine Veräusserung liegt bei der Einräumung eines Baurechts allerdings bereits zivilrechtlich nicht vor und zudem wird dieser Sachverhalt von Art. 130 StG (auf den Art. 142c BauG verweist) nicht erfasst. Im Kanton Bern kann die Einräumung eines Baurechts die MWA somit nicht auslösen. Allerdings gibt es Kantone, welche die Einräumung eines Baurechts der MWA unterwerfen. Mit Blick auf die Frage der Realisierung ist das aus den oben erwähnten Gründen abzulehnen. Der Baurechtsgeber realisiert mit der Einräumung eines Baurechts natürlich nicht den ganzen Mehrwert, sondern nur einen höheren Ertrag (den Baurechtszins). Dieser unterliegt der Einkommenssteuer und eben gerade nicht der GGSt. Die zusätzliche Erhebung der MWA verletzt somit das Realisationsprinzip und führt zudem zu einer Doppelbesteuerung mit der Einkommensteuer. Selbstverständlich realisiert auch der Baurechtsnehmer den Planungsmehrwert nicht, insbesondere nicht durch die Überbauung. Er muss ja für das Baurecht einen marktkonformen Baurechtszins entrichten und entschädigt bereits den Baurechtsgeber vollständig für die mittels Baurecht eingeräumte Befugnis, das Grundstück zu überbauen. Die Einräumung eines Baurechts mit anschliessender Überbauung kann somit nie eine MWA auslösen.

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 Abgabe 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 sollte an sich nur auf Basis des **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). Hier zeigt sich die Schwäche des zweistufigen Verfahrens (vgl. letzte Frage).

Noch extremer verhält es sich, wenn sogar **unentgeltliche Handänderungen** als «Veräusserungen» qualifiziert werden und damit die MWA auslösen. Im Kanton Bern fallen unentgeltliche Handänderungen nicht unter die MWA, weil Art. 142c Abs. 1 BauG auf Art. 130 StG verweist, während die unentgeltlichen Handänderungen in Art. 131 StG geregelt werden. Es gibt jedoch Kantone, die ausdrücklich auch unentgeltliche Handänderungen der MWA unterstellen. Das steht im krassen Widerspruch zum Realisationsprinzip, weil bspw. durch eine Schenkung der Planungsmehrwert gerade nicht realisiert wird. Hier müsste analog zum Grundstücksgewinnsteuerrecht ein Steueraufschub erfolgen, d.h. der Erwerber müsste später die MWA entrichten, wenn er diesen realisiert.

Sinngemäss müsste man auch **gemischte Schenkungen** behandeln. Dort zeigt sich erneut die Schwäche des Systems, dass der Planungsmehrwert schon vor der Realisierung geschätzt wird und die so berechnete MWA dann anlässlich der Realisierung in vollem Umfang bezogen wird. Bei einer gemischten Schenkung wird aber definitionsgemäss nicht der volle Mehrwert realisiert, sondern allenfalls ein Teil davon. Das führt zu massiven Überbesteuerungen und löst zudem ebenfalls einen negativen Lenkungsanreiz aus. Bodenpolitisch wäre an sich erwünscht, dass Grundstücke unter ihrem Verkehrswert verkauft werden, damit etwa Familien oder Wohnbaugenossenschaften preisgünstigen Wohnraum erstellen können. Durch die unsinnige Konzeption der MWA, die Abgabe aufgrund theoretischer Verkehrswerte zu bestimmen und dann ungeachtet des effektiven Verkaufspreises zu beziehen, werden Verkäufer abgaberechtlich bestraft, wenn sie Grundstücke unter diesem geschätzten Verkehrswert veräussern.

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 (Abgabeverfügung), ist längst rechtskräftig, wenn die Abgabe zur Zahlung fällig wird. Falls Frau Kaufmann die Abgabe infolge Realisierung nun entrichten muss, wird man ihr mit grosser Wahrscheinlichkeit die Rechtskraft dieser Verfügung entgegenhalten. Das Verhältnis zwischen der Abgabeverfügung und der Bezugsverfügung ist allerdings noch nicht restlos geklärt. Nach der hier vertretenen Auffassung müsste die Höhe der Abgabe (trotz Rechtskraft der Abgabeverfügung) im Zeitpunkt des Bezugs noch überprüft und allenfalls korrigiert werden können. Dazu gibt es aber heute noch keine Rechtsprechung.

*Allenfalls könnte insbesondere 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 evtl. 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.

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 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. Im RPG müsste somit die Anrechnungsmethode statuiert werden, anstatt der Abzugsmethode.

Zweitens ist die Überbauung als Realisationstatbestand bereits auf Stufe RPG aufzuheben. 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.

Speziell beim **Verfahren**, wo die Kantone keine bundesrechtlichen Vorgaben beachten müssen, braucht es eine konzeptionelle Neuordnung. Im Kanton Bern (und in fast allen anderen Kantonen) ist derzeit ein **zweistufiges Verfahren** vorgesehen:

- (1) Im Zeitpunkt der Planänderung werden sämtliche Planungsmehrwerte geschätzt und unzählige Verfügungen über die Höhe der MWA erlassen (Abgabeverfügung).
- (2) Bezogen wird die Abgabe jedoch erst im Zeitpunkt der Realisierung, womit eine zweite Verfügung (Bezugsverfügung) nötig wird.

Dieses zweistufige Verfahren verursacht zahlreiche Probleme und weist erhebliche Nachteile auf. Es macht namentlich 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 oder gar Jahrzehnte dauern, bis ein Mehrwert realisiert wird. Durch die sofortige Eindeckung aller Grundeigentümer provoziert man unter Umständen dutzende oder hunderte von völlig unnötigen Rechtsmittelverfahren. Zudem besteht die Gefahr, dass sich die bloss geschätzten Mehrwerte später als falsch erweisen werden. Wenn ein Grundstück Jahre nach der Planänderung verkauft wird, ist die Wahrscheinlichkeit sehr hoch, dass der tatsächlich erzielte Verkaufserlös entweder höher oder tiefer sein wird als der geschätzte Wert. Im zweistufigen Verfahren ist jedoch eine entsprechende Korrektur nicht vorgesehen, sondern bloss noch der Bezug der (auf einer falschen Basis) berechneten Abgabe. Selbst wenn man am Tatbestand der Überbauung festhält, ist eine sachlich richtige Schätzung des mittels Überbauung «realisierten» Mehrwerts sehr viel zuverlässiger möglich, wenn man das konkrete Bauprojekt bereits kennt. Es dürfte vor allem bei Aufzonungen und Umzonungen sehr häufig vorkommen, dass der Grundeigentümer mit einem Bauprojekt nicht den gesamten, theoretisch geschätzten Mehrwert tatsächlich ausschöpft. Die tatsächlichen Verhältnisse können aber im zweistufigen Verfahren grundsätzlich nicht berücksichtigt werden.

Sehr viel besser wäre deshalb ein sog. **einstufiges Verfahren** (wie bei der GGSt). Dort würde die MWA nicht bereits im Zeitpunkt der Planänderung (flächendeckend für alle Grundstücke) ermittelt, sondern individuell für jedes einzelne Grundstück erst im Zeitpunkt der Realisierung (Verkauf oder Überbauung). Das wäre verwaltungsökonomisch sehr viel effizienter, weil solche Schätzungen über einen langen Zeitraum verteilt viel einfacher zu bewältigen sind als unzählige Schätzungen von Planungsmehrwerten bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung. Zudem könnten damit unnötige Rechtsmittelverfahren vermieden werden und es besteht nicht das Risiko, zwei Mal ein Rechtsmittelverfahren auszulösen wie im zweistufigen Verfahren. Ausserdem wäre es wie erwähnt sehr viel einfacher und zuverlässiger, den effektiv realisierten Planungsmehrwert zu ermitteln, weil entweder der tatsächliche Verkaufserlös oder das konkrete Bauprojekt im Zeitpunkt der Realisierung bekannt ist. Damit dürfte auch das Risiko sehr viel geringer sein, dass sich Grundeigentümer gegen die MWA mit Rechtsmitteln wehren.