

Lösung zu Bsp. Nr. 09 (Erlösbestimmung bei vertraglicher Steuerüberwälzung)

Zivilrechtlich ist die vertragliche Überwälzung der GGSt auf die Käuferin zulässig. Steuerpflichtig bleibt im Aussenverhältnis (zum Staat) aber die Verkäuferin. Die subjektive Steuerpflicht ist eine Frage des öffentlichen Rechts und geregelt im StG. Solche Vorschriften können vertraglich nicht modifiziert werden.

Bei der Gewinnberechnung setzt sich der Erlös hier aus zwei Komponenten zusammen: a) Kaufpreis und b) die Übernahme der Steuerlast. Berechnungstechnisch stellt sich dabei das Problem, dass der Steuerbetrag zuerst ermittelt werden muss, dann den Erlös erhöht und dies wiederum den Steuerbetrag erhöht, was zu einer „Berechnung im Zirkel“ führt. In der Praxis wird diese Aufrechnung drei Mal durchgeführt. Da der zusätzliche Steuerbetrag mit jeder Aufrechnung kleiner wird, liegt das Ergebnis relativ nahe bei einem mathematisch genauen Verfahren.

Die Gemeinde ist nur Steuerträgerin, nicht Steuersubjekt. StG 127 bezieht sich aber auf das Steuersubjekt. Steuerpflichtig ist also Frau Albrecht und die Gemeinde ist nur indirekt von der Aufrechnung betroffen, weil sie die Steuer übernehmen muss. Insofern handelt sie aber nicht als öffentlichrechtlicher Rechtsträger, sondern als privatrechtliche Käuferin. Sie bezahlt im Effekt bloss einen höheren Kaufpreis. Demnach ist der Standpunkt der Gemeinde nicht richtig.

**Steuerberechnung:**

Erlös ohne Aufrechnung der Steuer	2'000'000
Anlagekosten	<u>1'000'000</u>
Rohgewinn	1'000'000
Steuerbetrag (ohne Aufrechnung)	<b>500'000</b>
Erlös mit 1. Aufrechnung des Steuerbetrags	2'500'000
Anlagekosten	<u>1'000'000</u>
Rohgewinn 1	1'500'000
Steuerbetrag 1 (1. Aufrechnung)	<b>768'000</b>
Erlös mit 2. Aufrechnung des Steuerbetrags	2'768'000
Anlagekosten	<u>1'000'000</u>
Rohgewinn 2	1'768'000
Steuerbetrag 2 (2. Aufrechnung)	<b>908'000</b>
Erlös mit 3. Aufrechnung des Steuerbetrags	2'908'000
Anlagekosten	<u>1'000'000</u>
Rohgewinn 3	1'908'000
<b>Steuerbetrag 3 (3. Aufrechnung)</b>	<b>981'000</b>

### Lösung zu Bsp. Nr. 10 (Mehrwertabschöpfung)

Die Zonenplanänderung löst auf Gemeindeebene eine **Mehrwertabgabe** («MWA») aus. Gesetzliche Grundlagen sind das Reglement über den Ausgleich von Planungsvorteilen der Gemeinde Köniz («Reglement»), Art. 142 ff des Baugesetzes sowie Art. 5 RPG.

Die **MWA** wird nach Rechtskraft der Umzonung durch Verfügung der Gemeinde festgelegt (BauG 142d/3), aber noch nicht erhoben. Wir nehmen an, dass der Mehrwert hier auf CHF 2 Mio. geschätzt wird (was dem effektiven Grundstücksgewinn entspricht). Die MWA beträgt gemäss Reglement (Art. 4/4) bei Umzonungen 40%, abzgl. CHF 60'000, somit netto **CHF 740'000**. Wer subjektiv steuerpflichtig ist regelt das Reglement nicht. Nach Art. 142/1 BauG ist es die Grundeigentümerin. In casu ist jedoch unklar, ob damit die Grundeigentümerin im Zeitpunkt der Umzonung (Karin Kaufmann) oder im Zeitpunkt der Fälligkeit (Bauunternehmung) gemeint ist. Da bereits im Zeitpunkt der Umzonung verfügt wird, ist es wahrscheinlich Frau Kaufmann. Die Gemeinde verfügt somit im Jahr 2017 gegenüber Frau Kaufmann eine MWA in Höhe von CHF 740'000, die innert 180 Tagen nach Baubeginn zu bezahlen ist (Regl. Art. 5/2 und 6/1).

Die **Veräusserung** im Jahr 2018 unterliegt der **GGSt**. Steuerpflichtig ist Karin Kaufmann (Art. 126 StG). Bemessungsgrundlage ist der Rohgewinn (Erlös minus Anlagekosten, hier ohne Besitzesdauerabzug, weil die Besitzesdauer kürzer als 5 Jahre ist, Art. 137 StG). Die MWA gehört gem. StG 142/2/e zu den wertvermehrenden Aufwendungen und reduziert damit den Rohgewinn. Vorliegend muss die MWA in Höhe von CHF 740'000 abziehbar sein, selbst wenn sie erst später fällig wird (bei Baubeginn). Rechtsprechung dazu gibt es aber noch nicht. Der Rohgewinn beträgt (nach der hier vertretenen Auffassung) somit CHF 1,26 Mio., mit Spekulationszuschlag (Annahme Besitzesdauer 2-3 Jahre) was einen Steuerbetrag von rund **CHF 640'000** auslöst.

Im Jahr 2019 realisiert die Käuferin (Bauunternehmung) ein Bauprojekt. Mit dem Baubewinn wird die Fälligkeit der **MWA** ausgelöst. Frau Kaufmann (als Adressatin der MWA Verfügung) muss somit innert 6 Monaten nach Baubeginn die MWA in Höhe von CHF 740'000 **entrichten**. Falls sie diese Abgabe nicht bezahlt, haftet die Käuferin aufgrund eines gesetzlichen Pfandrechts (BauG 142e).

Frau Kaufmann bezahlt somit **insgesamt rund CHF 1,38 Mio.** Abgaben, was **69% des Gewinns** entspricht. Die Steuersätze der einzelnen Abgaben liegen bei 40% bzw. 50% (GGSt mit Spekulationszuschlag). Das zeigt, dass sich beide Steuern teilweise überlappen, womit der gleiche Gewinn (Mehrwert von CHF 2 Mio.) zu einem grossen Teil doppelt besteuert wird. Diesen Systemfehler müsste man im RPG korrigieren (Details siehe Skriptum).

Der Kern des Problems liegt darin, dass die MWA eigentlich keine wertvermehrende Aufwendung ist, sondern eine Abgabe, analog zur GGSt. Systematisch richtig wäre eine Anrechnung, d.h. der Betrag der MWA müsste vom Betrag der GGSt abziehbar sein. Im Ergebnis würde dann nur die höhere von beiden Abgaben geschuldet, ohne Überlappung.

## Lösung zu Bsp. Nr. 11 (Handänderungssteuer)

### Frage 1 Bemessung HäSt:?

Erfolgt hier eine Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn, weil es sich um eine **schlüsselfertige Baute** im Sinne von Art. 6a HG handelt? Das Verwaltungsgericht hat dies mit Urteil vom 8.10.2010 (VGE 100.2010.45U) bejaht, im Wesentlichen mit der Begründung, dass der Kaufvertrag ohne den Werkvertrag nicht abgeschlossen worden wäre, wobei die zeitliche Nähe und der Umstand der Projektierung sowie der Anrechnung der Projektierungskosten an den Werklohn als Indizien berücksichtigt wurden. Das Gericht kam zum Schluss, dass das Ehepaar im Zeitpunkt des Landkaufs bereits wusste, wie und mit wem sie bauen wollten und bejahte deshalb den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute.

Dieses Urteil ist weder mit dem Sinn und Zweck von Art. 6a noch mit seiner Entstehungsgeschichte zu vereinbaren (vgl. dazu im ausführlich Amonn, Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten, in Berner Notar 2011, S. 154 ff.). Diese Norm ist auf Zweiparteienkonstellationen zugeschnitten, bei welchen Verkäufer und Werklieferant typischerweise identisch sind. Dort liegt bereits zivilrechtlich der Kauf einer künftigen Sache vor. Entscheidend dabei ist, dass sich die Käufer um die Projektierung und Bebauung nicht im Detail kümmern müssen. Bei Dreiparteienverhältnissen, wie in casu, lässt sich die Zusammenrechnung nur durch eine wirtschaftliche Betrachtung begründen. Es muss also im Ergebnis ein Sachverhalt sein, der wirtschaftlich dem Kauf einer künftigen Sache entspricht. Das ist nur gegeben, wenn der Verkäufer den Werkvertrag ebenfalls so massgeblich prägt, dass sich der Käufer mit dem Projekt nicht grundlegend auseinandersetzen muss. Das ist in casu eindeutig nicht gegeben. Hier hat der Verkäufer nur nebensächlich mitgewirkt, d.h. alle wesentlichen Arbeiten bezüglich Projektierung und Überbauung wurden von den Käufern veranlasst. Eine Zusammenrechnung ist daher in casu nicht gerechtfertigt (entgegen dem VGE).

Diese ausufernde Praxis gewisser Grundbuchämter wurde von der Justiz leider vorbehaltlos geschützt (BGer 2C\_879/2017 betreffend VGE 100.2016.267U). Auf politischen Druck (Motion Haas) hat die Justizdirektion im Frühling 2019 ein **Merkblatt betreffend die Veranlagungspraxis zu Art. 6a HG** publiziert. Dort wird das im Beitrag Amonn skizzierte Konzept übernommen. Der Grosse Rat hat inzwischen zudem das Gesetz präzisiert (Art. 6a Abs. 2 HG), in Kraft seit 1.5.2022.

Seit 1.1.2015 greift eine Stundung mit späterem Verzicht auf die HäSt für die ersten CHF 800'000 beim Eigenheimerwerb, siehe **HG 11a und 17a**. Im Ergebnis ist dies ein **Freibetrag**. Die Steuer würde hier also nur auf CHF 100'000 bemessen, selbst wenn man der alten Gerichtspraxis folgt. Andernfalls (Besteuerung nur des Landpreises) wäre der Erwerb ganz steuerfrei.

Lösung zu Bsp. Nr. 12 (Umstrukturierung)

1. Zivilrechtlich erfolgt hier eine Absorptionsfusion gemäss Art. 3/1/a FusG. Infolge Fusion kommt es zu einer Grundstücksübertragung (auf die übernehmende Gesellschaft, hier die Mutter). Es ist ein sog. «ausserbuchlicher» Erwerb, d.h. der Grundbucheintrag ist hier ausnahmsweise nicht konstitutiv (das Eigentum geht auch über, wenn man die Fusion nicht beim Grundbuchamt anmeldet).
2. Gewinnsteuerrechtlich handelt es sich dabei um eine Umstrukturierung im Sinne von Art. 24 Abs. 3 StHG. Die stillen Reserven werden nicht besteuert. Art. 103 FusG **verbietet** den Kantonen und Gemeinden die Erhebung von **Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen** nach Art. 24 Abs. 3 StHG. Im HG selbst ist für die Fusion bzw. für Umstrukturierungen keine ausdrückliche Ausnahme von der Besteuerung vorgesehen. Art. 12 lit. b HG verweist aber auf den „Ausschluss der Erhebung durch Bundesrecht“. Somit ist vorliegend keine Handänderungssteuer geschuldet.

Merke: Die Übertragung von Grundstücken ist durch Bundesrecht (FusG 103) von den kantonalen Handänderungssteuern ausgenommen, wenn eine Umstrukturierung vorliegt.

3. Ja, es ist eine wirtschaftliche Handänderung (Art. 5 Abs. 2 HG). Analogie zu Art. 130 Abs. 2 StG betreffend GGSt.
4. Der Aktienpreis entspricht dem Verkehrswert aller Aktiven (inkl. stille Reserven) minus Schulden, hier somit CHF 4'500'000. (Man könnte auch das buchmässige Eigenkapital plus stille Reserven rechnen).
5. Hier muss (wie bei der GGSt) aufgrund des Aktienpreises und der Bilanz der Kaufpreis für die Immobilien isoliert werden. Formel: Aktienpreis minus nichtliegenschaftliche Aktiven plus Schulden, ergibt CHF 4'800'000. Steuerbetrag (1,8%) ergibt CHF 86'400.