

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.

Lösung zu Bsp. Nr. 13 (Steuerhoheit bei der Erbschaftssteuer)

1. Gegenstand der bernischen Erbschaftssteuer?

ESchG 2: Im Kanton Bern der Besteuerung unterliegt das bewegliche Vermögen des Erblassers (aufgrund des letzten Wohnsitzes) sowie die Immobilien im Kanton Bern, nicht aber ausserkantonale (und ausländische) Immobilien (Praxis, steht nicht mehr ausdrücklich so im Gesetz).

2. Höhe des steuerbaren Nachlasses in Bern?

Weil nicht das ganze Vermögen im Kanton Bern steuerbar ist, muss eine **Steuerausscheidung** vorgenommen werden. Dabei sind die **Schulden** nach schweizerischer Praxis (und ausdrücklich Art. 20 Abs. 3 ESchG) **proportional** aufzuteilen, nicht objektmässig (nach Lage der Immobilien, die als Grundpfand dienen).

In Bern ist somit ein Nettovermögen von CHF 6,3 Mio. steuerbar (siehe Beilage).

Teilungsvorschriften im Testament sind für die Besteuerung nicht relevant. Der Kanton Bern erhebt die Steuer **anteilmässig bei allen Erben und auch Vermächtnisnehmern**, nach Massgabe ihrer **Erbquoten** (siehe Beilage). In Variante B muss somit auch der Neffe, der nur das Grundstück im Kanton VD erhält, anteilmässig Erbschaftssteuern in Bern bezahlen (Umgekehrt muss die Lebenspartnerin im Kanton VD auch anteilmässig dortige Erbschaftssteuern bezahlen).

3. Massgebender Steuersatz?

Variante A: In Bern beträgt sind **Ehegatten und Nachkommen von der Erbschaftssteuer befreit** (Art. 9 ESchG).

Variante B: Die Steuersätze und Zuschläge gemäss Art. 18 und 19 ESchG sind massgebend. Der Zuschlag für die **Lebenspartnerin** beträgt Faktor 6, sofern das Konkubinat mindestens 10 Jahre bestanden hat, sonst Faktor 16 (Art. 19/1/b bzw. 19/1/d ESchG). Beim **Neffen** beträgt der Zuschlag Faktor 11 (Art. 19/1/c ESchG).

Nach Art. 20 ESchG werden alle Zuwendungen der letzten 5 Jahre für die Ermittlung des Steuersatzes zusammengerechnet. Wenn (wie hier) nur ein Teil im Kanton Bern steuerbar ist, richten sich die Steuersätze nach dem Gesamtvermögen. Online-Berechnung auf:

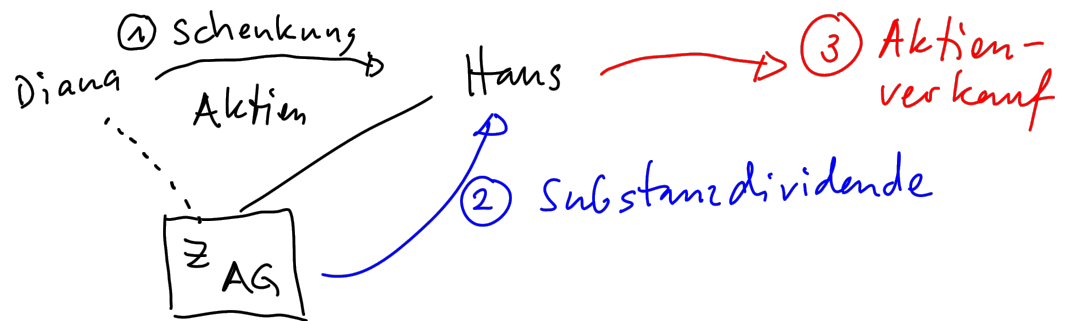
www.sv.fin.be.ch/de/start/themen/steuern-berechnen.html

4. Variante: Hypothek in BE statt VD?

Kein Einfluss, weil die Schulden ohnehin proportional verteilt werden (siehe oben).

Lösung zu Bsp. Nr. 14 (Sachliche Bemessung bei Schenkungssteuer)

Ausgangslage:



1. Schenkung

Die Schenkung unterliegt der Schenkungssteuer des Kantons Bern, weil Diana als Schenkerin hier Wohnsitz hat (ESchG 2/b). Steuerpflichtig ist der Erwerber (ESchG 4). Bemessungsgrundlage bei Aktien im Privatvermögen ist der Steuerwert (ESchG 14/2). Annahme in casu: CHF 1 Mio. (entspricht hier dem Substanzwert).

Die Schenkungssteuer beträgt gemäss ESchG 18 (inkl. Zuschlag nach Art. 19/1/d) rund CHF 300'000.--. Im Bund gibt es keine Schenkungssteuer (steuerfrei, DBG 24/a).

Gestützt auf ESchG 21 wird die **Steuer um 100% ermässigt**, wenn es sich um eine Beteiligung von mind. 40% an einer AG handelt, die einen Geschäftsbetrieb führt und wenn Hans dort eine leitende Funktion ausübt und wenn er in Bern Wohnsitz hat.

2. Dividendenausschüttung

Variante 1: Voraussetzungen für Ermässigung nach ESchG 21 nicht erfüllt (z.B. weil es sich um eine reine Vermögensverwaltungs-AG handelt). Hans muss CHF 300'000.-- Schenkungssteuer zahlen. Er finanziert diese mit einer Substanzdividende von CHF 250'000.--. Diese Ausschüttung wird als Einkommen besteuert (Teilbesteuerung, StG 42/3).

Gemäss ESchG 32/2 wird die bezahlte Schenkungssteuer anteilmässig zurückerstattet, wenn eine Teilliquidation erfolgt, die der Einkommenssteuer unterliegt. Die Substanzdividende gilt als Teilliquidation (CHF 250'000.--) und entspricht $\frac{1}{4}$ des bei der Schenkung besteuerten Werts (CHF 1 Mio.). Demnach wird die Schenkungssteuer im Umfang von $\frac{1}{4}$ zurückerstattet, ausmachend hier CHF 75'000.--. Netto beträgt die Schenkungssteuer also noch CHF 225'000.--.

Variante 2: Ermässigung nach ESchG 21 wird gewährt (keine Schenkungssteuer).

3. Aktienverkauf

Variante 2: Hans verkauft seine Aktien an einen Dritten.

Im Bund: steuerfreier Kapitalgewinn, DBG 16/3.

Kanton: Kapitalgewinn ist an sich auch steuerfrei (Aktien im Privatvermögen),

ABER: gestützt auf 2 ESchG 22/2 wird die **Steuerermässigung** nach ESchG 21 wegen Verletzung der 10-Jahresfrist **rückgängig gemacht**. Hans Glück muss also nun eine Schenkungssteuer im Betrag von CHF 300'000.-- entrichten.