

# Handänderungssteuer beim Erwerb eines Luftschlusses?

Urs Pfister, Fürsprecher, LL.M.

**Dass der Staat beim Erwerb von Grundeigentum zur Kasse bittet, ist allgemein bekannt. Dass die Handänderungssteuer auch auf Leistungen bemessen wird, welche noch gar nicht erfolgt sind oder an Dritte erbracht werden, ist für viele Käufer dagegen eine teure Überraschung.**

Der Erwerb von Grundeigentum löst Kosten in mannigfaltiger Hinsicht aus. Der Kanton Bern unterstellt den Erwerb eines Grundstücks der Handänderungssteuer.<sup>1</sup> Dabei handelt es sich um eine so genannte Rechtsverkehrssteuer. Objekt der Steuer ist die Handänderung als solche. Die Steuer wird aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückserwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die der Erwerber dem Veräußerer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat.<sup>2</sup> Die Grundbuchämter haben in den 90er Jahren damit begonnen, die Handänderungssteuer nicht nur auf dem Kaufpreis im eigentlichen Sinn zu bemessen. In Fällen, wo unüberbautes Bauland gekauft wurde, in Kombination mit der Erstellung einer bestimmten Baute (Kauf ab Plan), erfolgte die Steuererhebung zusätzlich auf dem Werkpreis. Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hat mit Urteil vom 23. Dezember 1996<sup>3</sup> entschieden, dass nicht nur das Bauland, sondern auch der Preis des zukünftigen Hauses Teil der in Artikel 6 HPG erwähnten vermögensrechtlichen Leistungen sein könne. In einem solchen Fall erwerbe die Käuferschaft nicht nur ein Stück Land, verbunden mit einem Anspruch aus einem Werkvertrag, vielmehr werde hier ein Recht am Land und an der künftigen Sache übertragen. Diese Praxis ist in der Zwischenzeit Gesetz geworden.<sup>4</sup>

Gesetzgebung und Rechtsprechung folgen in diesem Bereich der so genannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Diese erlaubt es, den Anknüpfungspunkt für die Steuererhebung über den rein zivilrechtlichen Eigentumsübergang hinaus auf den gesamten wirtschaftlichen Vorgang auszudehnen. Trotz der Ausgestaltung als Rechtsverkehrssteuer erfolgt die Steuerbemessung nicht nur auf dem am Rechtsverkehr teilnehmenden Objekt (Grundstück), sondern auch auf dem erst später auf dem Grundstück zu errichtenden Werk, respektive auf dessen Preis. Der Steuervogt geht damit von der Fiktion aus, der steuerpflichtige Grundstückserwerb umfasse Grundstück und zukünftige Baute. Auf der hierfür zu erbringenden Gegenleistung des Käufers wird die Handänderungssteuer bemessen (1,8%).

Als Werte, welche die Hand ändern, sind ohne weiteres anzuerkennen: Das Grundstück sowie das Projekt, das heisst die Pläne und Berechnungen für die Baute, welche anschliessend auf dem Grundstück errichtet werden soll. Die Baute selbst besteht jedoch noch nicht. Nun gehören aber die Planerhonorare nicht zu den der Handänderungssteuer unterworfenen Kosten. Die Steuer wird auf dem Werkpreisanteil berechnet, nicht aber auf den Honoraren, Gebühren, Abgaben und weiteren Nebenkosten. Ob dies richtig ist – die Belastung des Werkpreises einerseits wie auch die Befreiung der Honorare etc. andererseits – bleibe dahingestellt. Fragen ergeben sich alle Mal dazu.

Die Zusammenrechnung von Land- und Werkpreis erfolgt bei Kaufverträgen über eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit sowie bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit erworben wird.<sup>4</sup> Umschreibt der Kaufvertrag das Kaufobjekt als schlüsselfertige Baute, ist der Abgabebestand ohne weiteres erfüllt. Schwierigkeiten ergeben sich in der Praxis dagegen, wenn zeitlich gestaffelt mehrere getrennte Verträge abgeschlossen werden, die unter sich nicht ausdrücklich verbunden sind. Die Steuerpraxis geht in solchen Fällen von Indizien aus, aufgrund derer auf die Verbindung von Kaufvertrag und Werkvertrag im Sinn des HPG geschlossen wird. Als klassisches Beispiel mag der Fall gelten, wo eine Parzelle zur Erstellung eines Reiheneinfamilienhauses in einer Gesamtüberbauung erworben wird, für welche eine Überbauungsordnung oder ein Quartierplan besteht. In diesem Zusammenhang fallen die nachfolgenden Aspekte in Betracht:

Eine Zusammenrechnung kann nur dann unterbleiben, wenn die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung wie, wann und mit welchem Unternehmer sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich noch frei ist.<sup>5</sup> Die Praxis stellt hierbei auf Kriterien ab, welche jeweils typischerweise für oder gegen eine solche Entschlussfreiheit sprechen.

Eine Überbauungsordnung, welche für die Überbauung des gekauften Grundstücks massgebend ist, spricht gegen die Entschlussfreiheit. Wurde sogar bereits ein Baugesuch bewilligt und tritt die Käuferschaft in die Baubewilligung ein, führt dies fast zwingend zum Ausschluss der Entschlussfreiheit, mithin zur Zusammenrechnung. Sind zudem bereits Werkverträge abgeschlossen worden, welche die Käuferschaft ebenfalls übernimmt, gibt es kein Entrinnen mehr, die Zusammenrechnung ist unausweichlich.

Wurde in zeitlicher Nähe zum Kaufvertrag auch ein Generalunternehmervertrag abgeschlossen, so gilt dies als Indiz gegen die Entschlussfreiheit. Wurde der GU-Vertrag durch den Verkäufer abgeschlossen und durch die Käuferschaft übernommen – allenfalls auch nur teilweise für das sie betreffende Objekt – ist die Zusammenrechnung unausweichlich. Wurde der GU-Vertrag nach Abschluss des Kaufvertrags mit einem Dritten abgeschlossen, hindert dies die Annahme fehlender Entscheidungsfreiheit nicht. Die Praxis unterscheidet zudem nicht zwischen Fällen, wo ein Generalunternehmer die Erstellung übernimmt und solchen, wo der Bauherr mehrere klassische Werkverträge mit einzelnen Unternehmern abschliesst. Die Praxis gelangt in beiden Fällen zum gleichen Ergebnis: Zusammenrechnung.

Soweit ersichtlich wurde bisher nicht entschieden, was gilt, wenn beispielsweise ein Generalplaner im Einverständnis mit dem Grundeigentümer vorerst eine Überbauungsordnung erarbeitet und anschliessend ein Baugesuch bewilligen lässt. Erwirbt der Generalplaner sodann das Land und baut, stellt sich die Frage, ob auch in diesem Fall die Zusammenrechnung zu erfolgen hat. An und für sich müsste eine solche unterbleiben, da in dieser Konstellation nicht mehr von der Übertragung eines Rechts an Land und an einer künftigen Sache gesprochen werden kann. Der Projektierende ist bereits Herr des Projekts. Die Zukunft wird es weisen müssen, was hier gilt.

Andererseits wurde entschieden,<sup>6</sup> dass die Übernahme eines Erschliessungsvertrags durch die Käuferschaft nicht zu einer Zusammenrechnung führen muss. Übernimmt der Käufer die gemäss Gesetz ohnehin durch ihn zu tragenden Erschliessungskosten, so ist dies keine steuerpflichtige Gegenleistung. Was allerdings gilt, wenn der Erschliessungsvertrag darüber hinausgehende Leistungen und Verpflichtungen des Grundeigentümers enthält, wurde bisher ebenfalls nicht entschieden.

Gestaltungsmöglichkeiten gibt es leider praktisch keine. Allerdings ist in den aufgezeigten Bereichen die Praxis noch nicht gebildet. Hier zumindest besteht also noch Hoffnung.

1 Gesetz betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern (HPG)

2 Artikel 6 HPG

3 BVR 1997, Seite 344 ff

4 Artikel 6a HPG

5 Entscheid JGK vom 19. 2. 2002, 32.13-01 .19 SAB

6 Entscheid JGK vom 23. 2. 2005, 32.13-04 LID