

Mehrwertabgabe

Ein noch nicht ausgereiftes Konzept



Toni Amonn

Prof. Dr. iur., Rechtsanwalt, Partner der Law Firm Switzerland in Bern, Lehrbeauftragter an der Universität Bern

INHALT

- 1 Einleitung**
- 2 Die Mehrwertabgabe im Überblick**
 - 2.1 Gesetzliche Grundlagen
 - 2.2 Typische Grundkonzeption der Mehrwertabgabe
 - 2.3 Verhältnis zur Grundstückgewinnsteuer
- 3 Grundsätzliche Überlegungen und Kritik**
 - 3.1 Mehrwertausgleich
 - 3.2 Realisationsprinzip
 - 3.3 Veranlagungsverfahren
- 4 Verbesserungsvorschläge**
- 5 Fazit**

1 Einleitung

Die Mehrwertabgabe ist in vielen Kantonen eine vergleichsweise neue Abgabe, mit der sich Steuerfachleute in der Vergangenheit eher am Rande befasst haben. Die Mehrwertabgabe wird deshalb hier zuerst allgemein vorgestellt. Zum Zweiten werden aus konzeptioneller Sicht wesentliche Aspekte dieser Abgabe vertiefter behandelt. Nach Auffassung des Autors ist die heutige Konzeption der Mehrwertabgabe in mehrfacher Hinsicht verunglückt. Diese Bruchstellen werden aufgezeigt und entsprechende Verbesserungsvorschläge unterbreitet. Dieser

Beitrag gibt zugleich einen Überblick über die ausführliche Kommentierung der Mehrwertabgabe im Band *Immobiliensteuern des Kommentars zum Schweizerischen Steuerrecht*.¹

2 Die Mehrwertabgabe im Überblick

2.1 Gesetzliche Grundlagen

Die Mehrwertabgabe ist keine eidgenössische Abgabe, jedoch enthält bereits das *Raumplanungsgesetz des Bundes* (RPG) einige Rahmenbedingungen, die für die Kantone zwingend sind.²

¹ TONI AMONN, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Immobiliensteuern, Basel 2021, § 27. Im vorliegenden Beitrag wird hauptsächlich auf diese Quelle verwiesen. Die zahlreichen weiteren Meinungen in der Literatur können hier nur punktuell berücksichtigt werden, jedoch finden sich viele weiterführende Hinweise im Kommentar.

² Grundlegend zum Mehrwertausgleich nach Art. 5 RPG ETIENNE POLTIER, in: Aemisegger/Moor/Ruch/Tschannen (Hrsg.), Praxiskommentar RPG: Nutzungsplanung, Zürich 2016, Art. 5 N 18 bis 130.

Legiferieren und die Abgabe erheben müssen also die *Kantone*, wobei sie diese Kompetenz ihren *Gemeinden* überlassen können, was viele auch so vorsehen. Dementsprechend gibt es teilweise kantonale und teilweise kommunale Gesetze bzw. Reglemente, welche die Mehrwertabgabe regeln. Das Bundesrecht verpflichtet die Kantone zur Erhebung einer Mehrwertabgabe, *zwingend nur bei Einzonungen*, zu einem Mindestsatz von 20%.³ Ob und in welcher Höhe die Kantone auch sog. *Um- und Aufzonungen* erfassen, bleibt ihnen überlassen.⁴ Inzwischen haben alle Kantone Regeln über die Mehrwertabgabe erlassen, meistens in der kantonalen Bau- und Planungsgesetzgebung, sehr häufig mit Einschluss von Um- und Aufzonungen.⁵ Die Kantone regeln die Mehrwertabgabe entweder abschliessend (als kantonale Abgabe) oder sie überlassen die Erhebung der Abgabe ihren Gemeinden und geben dabei bestimmte Rahmenbedingungen vor. In einigen Kantonen wird die Abgabe kantonal und kommunal erhoben. Auf kommunaler Ebene sind entsprechende Gesetzgebungsprojekte teilweise noch im Gang. Vereinzelt sind auch vertragliche Mehrwertabschöpfungsmechanismen vorgesehen, soweit dies zulässig ist.

2.2 Typische Grundkonzeption der Mehrwertabgabe

Weil die Kantone bei der Ausgestaltung dieser Abgabe relativ viel Spielraum haben und diese Aufgabe teilweise an ihre Gemeinden delegieren, gibt es zahlreiche Unterschiede in der Umsetzung. Dennoch kann man im Sinne eines Überblicks feststellen, dass die Grundkonzeption mehrheitlich wie folgt aussieht:

Die Mehrwertabgabe ist stets an einen sog. *Planungsvorteil* («planungsbedingten Mehrwert») geknüpft.⁶ Grundlage für ihre Erhebung ist der Mehrwert, den ein Grundstück infolge einer Ein-, Um- oder Aufzonung erfährt. Dieser planungsbedingte Mehrwert wird fast überall nach *Rechtskraft einer Zonenplanänderung* sofort geschätzt, und dem Grundeigentümer wird mittels Verfügung eröffnet, wie hoch die darauf basierende Mehrwertabgabe sein wird (sog. *Abgabeverfügung*).⁷ Zu entrichten ist die Abgabe dann allerdings noch nicht, sondern erst im Zeitpunkt der sog. *Fälligkeit*. Als Fälligkeitstatbestände gelten die *Veräusserung* sowie die *Überbauung*.⁸ Das bedeutet, dass eine zweite Verfügung zu erlassen ist, sobald veräussert oder gebaut wird (sog. *Bezugsverfügung*, siehe anschliessend).

³ Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG.

⁴ Zu den Begriffen *Einzonung*, *Umzonung* und *Aufzonung* vgl. AMONN, (Fn. 1), § 27 N 6.

⁵ Für eine Übersicht der Regelungen in allen Kantonen vgl. AMONN, (Fn. 1), § 27 N 139–238.

⁶ POLTIER, (Fn. 2), Art. 5 N 51.

⁷ Dazu ausführlicher AMONN, (Fn. 1), § 27 N 115, zum Verfahren vgl. auch nachfolgend Ziff. 3.3.

⁸ Bei Einzonungen sind diese Tatbestände gestützt auf Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG zwingend, bei Um- und Aufzonungen dürfen die Kantone davon abweichen, weil sie diese Tatbestände auch überhaupt nicht erfassen dürfen.

Die *Höhe der Abgabe* basiert auf der Höhe des planungsbedingten Mehrwerts. Dieser muss stets *geschätzt* werden – durch Vergleich des Verkehrswerts (des Bodens) vor und nach der Planänderung. Der anwendbare Steuersatz ergibt sich aus dem relevanten kantonalen oder kommunalen Erlass. Die Steuersätze betragen typischerweise zwischen 20% und 40%, teilweise auch um die 50%.

Die *Bezugsverfügung* wird erlassen, sobald ein Fälligkeitstatbestand eintritt, unter Umständen also erst viele Jahre nach der Planänderung bzw. nach Erlass der Abgabeverfügung.⁹ Die Definition, was als Veräusserung bzw. Überbauung gilt, ist sehr uneinheitlich. Dort eröffnet sich eine Vielzahl von Fragen, insbesondere wie es sich mit Tatbeständen wie Erbgang, Erbteilung, Schenkung, gemischter Schenkung, güterrechtlicher Auseinandersetzung, Umstrukturierungen und dergleichen verhält.¹⁰ Die *Veräusserung* ist gesetzlich meist nur rudimentär geregelt. Vorbildliche Kantone verweisen diesbezüglich auf die Regeln der Grundstückgewinnsteuern, andere regeln nur einzelne dieser Fragen und lassen andere offen. Häufig wird beispielsweise nicht geregelt, ob auch sog. «wirtschaftliche Handänderungen» als Veräusserungen gelten, welche die Mehrwertabgabe auslösen. Beim Tatbestand der *Überbauung* gibt es eine Vielzahl

unterschiedlicher Lösungen, von der Erteilung der Baubewilligung bis hin zur Abnahme der Baute.¹¹ Sehr unterschiedlich geregelt sind auch die Lösungen bei *Teilveräusserungen* oder *teilweiser Überbauung*.¹² Bei Um- und Aufzoningungen sind die Kantone bzw. die Gemeinden nicht verpflichtet, sowohl die Veräusserung als auch die Überbauung als Fälligkeitstatbestand zu bezeichnen. Dementsprechend gibt es auch hier Unterschiede. Insgesamt herrscht bezüglich der Fälligkeit ein erheblicher Wildwuchs. Konzeptionell durchdachte Lösungen haben leider Seltenheitswert.

Ein dornenvolles Gebiet ist auch die *subjektive Abgabepflicht*.¹³ Fast alle Kantone (bzw. Gemeinden) sehen bloss vor, dass diejenige Person abgabepflichtig ist, welche im Zeitpunkt der Planänderung Eigentümerin war. Überhaupt nicht oder bestensfalls nur punktuell wird geregelt, wie es sich beim *gemeinschaftlichen Eigentum* (Gesamt-, Mit- oder Stockwerkeigentum)¹⁴ und beim *Baurecht*¹⁵ verhält. Soweit die anwendbaren Gesetze diesbezüglich unvollständig oder unklar sind, muss diese Frage durch Auslegung ermittelt werden. Teilweise gibt es auch ausdrückliche Bestimmungen, die m. E. unhaltbar sind, was ebenfalls durch Auslegung zu korrigieren sein wird. Neben der Abgabepflicht stellt sich die Frage

⁹ Dazu ausführlicher AMONN, (Fn. 1), § 27 N 116.

¹⁰ Dazu ausführlicher AMONN, (Fn. 1), § 27 N 96 ff.

¹¹ Dazu ausführlicher AMONN, (Fn. 1), § 27 N 102 f.

¹² Dazu ausführlicher AMONN, (Fn. 1), § 27 N 34 f.

¹³ Dazu ausführlicher AMONN, (Fn. 1), § 27 N 39 ff.

¹⁴ Dazu ausführlich AMONN, (Fn. 1), § 27 N 45 ff., 51 ff. und 56 ff.

¹⁵ Dazu ausführlich AMONN, (Fn. 1), § 27 N 64 ff.

der *solidarischen Mithaftung*. Vereinzelt sind solche Haftungen gesetzlich vorgesehen, teilweise aber nicht haltbar (beispielsweise, wenn alle Stockwerkeigentümer für die Mehrwertabgabe eines anderen Wohnungsverkäufers haften sollen, vgl. nachfolgend Ziff. 4).

2.3 Verhältnis zur Grundstückgewinnsteuer

In Art. 5 Abs. 1^{sexies} RPG ist für die Kantone verbindlich geregelt, dass die bezahlte Mehrwertabgabe bei der Grundstückgewinnsteuer als *wertvermehrende Aufwendung* abziehbar ist.¹⁶ Demzufolge mussten alle Kantone diese Konzeption übernehmen und haben einen solchen Abzug in ihr Grundstückgewinnsteuerrecht eingebaut. Damit sollte vermieden werden, dass der planungsbedingte Mehrwert mit beiden Abgaben (somit doppelt) erfasst wird. Im Ergebnis wird eine Doppelbelastung mit dieser Methode («Abzugsmethode») allerdings nicht vermieden, sondern bloss reduziert.¹⁷ Diese Problematik kann hier aus Platzgründen nicht vertieft werden. Sie wird im Kommentar ausführlich dargelegt und weiter wird dort aufgezeigt, dass nur die sog. «Anrechnungsmethode» eine Überlappung beider Abgaben sauber zu verhindern vermag.¹⁸ Deshalb wird dort gefordert, dass der Betrag der Mehrwertabgabe nicht mehr bloss

als wertvermehrende Ausgabe (was sie ohnehin nicht ist) vom Grundstücksgewinn abzuziehen, sondern an den Grundstücksgewinnsteuerbetrag anzurechnen ist. Ausserdem sollte man bei der Mehrwertabgabe die grundstückgewinnsteuerrechtlichen Realisationsprinzipien übernehmen.¹⁹ Nur so kann im Ergebnis eine sachgerechte Abgrenzung zwischen Grundstücksgewinnsteuer und Mehrwertabgabe erwirkt werden.

3 Grundsätzliche Überlegungen und Kritik

3.1 Mehrwertausgleich

Der Grundgedanke, auf dem die Mehrwertabgabe beruht, ist der sog. «*Mehrwertausgleich*».²⁰ Zonenplanänderungen führen zu Mehr- oder Minderwerten der betroffenen Grundstücke. Die Grundidee – nämlich einen Ausgleich zwischen Gewinnern und Verlierern zu schaffen – ist an sich gut. Ganz offensichtlich wird ein solcher «Ausgleich» aber nur sehr einseitig, nämlich durch «Abschöpfung» stattfinden. Besteuert werden zwingend alle Einzonungen und sehr häufig auch bloss Um- und Aufzonungen. Dagegen werden Entschädigungen Seltenheitswert haben, denn entschädigt werden (wie seit

¹⁶ Vgl. etwa ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 10 N 164 und ausführlich AMONN, (Fn. 1), § 27 N 104 ff.

¹⁷ Zahlenmässiger Nachweis bei AMONN, (Fn. 1), § 27 N 106.

¹⁸ Siehe AMONN, (Fn. 1), § 27 N 107 ff.

¹⁹ Dazu nachfolgend Ziff. 3.2.

²⁰ Vgl. dazu etwa POLTIER, (Fn. 2), Art. 5 N 18 ff.

Jahrzehnten) nur Auszunungen und auch diese nur, wenn die strengen Voraussetzungen einer *materiellen Enteignung* erfüllt sind.²¹ Abschöpfung und Entschädigung erfolgen also vollkommen asymmetrisch.²² Die Erträge dieser Abgabe werden auch künftig nur ganz selten für den Nachteilsausgleich verwendet werden. Der weitaus grösste Teil wird für die Finanzierung staatlicher Ausgaben verwendet werden – mehr oder weniger zweckgebunden zwar, aber für immer schwammiger definierte «Massnahmen der Raumplanung».²³ U. a. deshalb, aber auch aus zahlreichen anderen Gründen wird sich die Mehrwertabgabe als eigentliche *Steuer* entpuppen und *nicht* als (bestensfalls sog. «kostenunabhängige») *Kausalabgabe*, wie in Lehre und Rechtsprechung immer wieder geschrieben wird.²⁴ Nachdem wir nach dem amerikanischen «*duck test*» (*if it looks like a duck, swims like a duck, and quacks like a duck, then it probably is a duck*) zur Erkenntnis kommen, dass hier eine Steuer vorliegt, sollten wir uns auch dazu durchringen, konzeptionelle Fragen (mit Einschluss der Auslegung) nach steuerrechtlichen Grundprinzipien zu beantworten.

3.2 Realisationsprinzip

Zentrale Bedeutung hat dabei zunächst das steuerrechtliche *Realisationsprinzip*. Grundsätzlich besteht Konsens darüber, dass die Mehrwertabgabe erst zu entrichten ist, wenn der Mehrwert «realisiert» wird. Die Frage ist allerdings, was «Realisierung» dabei konkret bedeuten soll. Die Mehrwertabgabe wurde nicht von Steuerfachleuten entwickelt, sondern von Spezialisten der Raumplanung. Aus raumplanerischer Sicht wird ein Planungsmehrwert bereits «realisiert», wenn die neu zulässige Mehrnutzung durch bauliche Massnahmen ausgeschöpft wird. Das ist nicht falsch, aber es ist eben eine *raumplanerische Betrachtung* und das Problem ist, dass diese raumplanerische Sichtweise im Steuerrecht nichts zu suchen hat. Steuerrechtlich ist ein Planungsmehrwert nichts anderes als eine *stille Reserve*, die durch eine Planänderung entstanden ist. Realisiert wird dieser Mehrwert erst und einzig durch die *Veräusserung*, dem klassischen Fall einer *echten Realisierung*.²⁵ Diese Realisierung charakterisiert sich dadurch, dass der Vermögenswert mit den stillen Reserven aus dem Vermögen ausscheidet, dass dafür ein

²¹ Vgl. dazu etwa ENRICO RIVA in: Aemisegger/Moor/Ruch/Tschannen (Hrsg.), Praxiskommentar RPG: Nutzungsplanung, Zürich 2016, Art. 5 N 131 ff. und besonders N 159 ff.

²² Insofern ist der Aussage des Bundesgerichts, wonach der Mehrwertausgleich «für eine gewisse Symmetrie bei der Behandlung erheblicher planerischer Vor- und Nachteile sorgt», zu widersprechen. Es gäbe durchaus einen sachlichen Grund, auf die Besteuerung von Um- und Aufzonungen zu verzichten, weil entsprechende Rückzonungen immer entschädigungslos sind (vgl. BGER, 19.11.2020, 1C_245/2019, E. 4.6).

²³ Ausführlicher AMONN, (Fn. 1), § 27 N 17.

²⁴ So etwa WALDMANN/WIEDERKEHR, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 2019, 481 ff. oder BGE 121 II 138 E. 3c.

²⁵ Vgl. statt vieler etwa BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, 328 ff. oder MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich 2020, § 15 N 129 ff. und mit Bezug auf die Mehrwertabgabe ausführlich AMONN, (Fn. 1), § 27 N 29 ff.

Entgelt fliesst und dieses Entgelt (wirtschaftlich betrachtet) frei verfügbar ist. Die Logik dahinter ist die, dass die Steuer mit diesem Entgelt bezahlt werden kann.²⁶

Mit der *Überbauung* wird der Planungsmehrwert als solcher *nie realisiert*, sondern es wird höchstens ein höherer Ertrag generiert, der wiederum vollumfänglich durch Einkommens- bzw. Gewinnsteuern erfasst wird. Das Konzept der «*baulichen Realisierung*» kann deshalb aus steuerrechtlicher Optik nur Kopfschütteln auslösen.²⁷ Auch aus raumplanerischer Optik ist die Besteuerung des Bauens völlig kontraproduktiv, weil sie einen *negativen Lenkungsanreiz* auslöst, der den Zielen der Raumplanung diametral zuwiderläuft.²⁸ Dieser Tatbestand muss daher schlicht und einfach ersatzlos *abgeschafft* werden. Für Einzonungen wäre dazu das RPG zu revidieren. Bei Um- und Aufzonungen sind die Kantone schon heute frei, nur die Veräusserung als Fälligkeitstatbestand zu bezeichnen. Geradezu absurd ist das Umgekehrte, nämlich die Überbauung zu besteuern und die Veräusserung nicht, was allerdings vorkommt bzw. als Lösung herumgeistert.²⁹

Wie erwähnt, gibt es sehr unterschiedliche Auffassungen und oft nur rudimentäre gesetzliche Regeln hinsichtlich der Frage, was als *Veräusserung* gelten soll. Auch hier liefert das Realisationsprinzip die richtigen Antworten. Der Mehrwert wird immer realisiert, wenn eine Veräusserung zu einem *frei verfügbaren Entgelt* führt, in allen anderen Fällen aber nicht. Deshalb darf insbesondere eine Schenkung (und jede andere unentgeltliche Handänderung) die Mehrwertabgabe keinesfalls auslösen. Die Grundstückgewinnsteuern folgen seit jeher dieser Realisationslogik. Deshalb sollten die gleichen Prinzipien auch bei der Mehrwertabgabe übernommen werden, mit Einschluss der Steueraufschubstatbestände. Selbstverständlich muss auch gewährleistet sein, dass die Abgabe nach einem Aufschub beim nächsten Eigentümer erfasst wird, sobald dieser den Mehrwert echt realisiert.

Das Realisationsprinzip kann auch als Leuchtturm im Bereich der angesprochenen Fragen der *subjektiven Abgabepflicht* verwendet werden. Die zentrale Frage ist immer die, welches Rechtssubjekt den Mehrwert effektiv realisiert. Dieses Subjekt muss abgabepflichtig sein und alle übrigen nicht.³⁰

²⁶ In diesem Sinn auch Doris Leuthard anlässlich der Debatten im Nationalrat zur RPG-Revision (AB 2012 N 129): «Mit anderen Worten soll die Abgabe erst dann bezahlt werden müssen, wenn man das Geld auch wirklich in der Tasche hat». Allerdings ist auch sie dabei dem Irrtum verfallen, dass der Mehrwert «tatsächlich realisiert» werde, sowohl bei der Veräusserung als auch bei der Überbauung.

²⁷ Ausführlicher AMONN, (Fn. 1), § 27 N 33.

²⁸ So bereits PETER LOCHER, Der bernische Lösungsvorschlag für die Mehrwertabschöpfung gemäss Art. 5 des Bundesgesetzes über die Raumplanung, BVR 1983, 425 ff.

²⁹ Beispielsweise § 21 Abs. 2 MAV (ZH) oder Art. 5 Abs. 2 im «Reglement über den Ausgleich von Planungsvorteilen» von Köniz (BE). Auf dem gleichen Fehler beruhte leider die Motion Egloff (NR 17.3589 «Für eine Raumplanung und Mehrwertabgabe mit Augenmass»), obschon die Diagnose richtig und nur die Medizin nicht geeignet war, dazu ausführlich AMONN, (Fn. 1), § 27 N 86.

³⁰ Dazu nachfolgend Ziff. 4.

3.3 Veranlagungsverfahren

Das RPG enthält keine Vorgaben zum Verfahren.³¹ Die Kantone sind somit frei, wie sie dieses gestalten. In 23 Kantonen hat man das vorne bereits erwähnte zweistufige Veranlagungsverfahren (mit Abgabe- und Bezugsverfügung) eingeführt. Eigenartigerweise kennen nur drei Kantone (BL, BS und GE) ein *einstufiges Verfahren* (Veranlagung im Zeitpunkt der Fälligkeit), obschon dieses dem zweistufigen weit überlegen ist.³²

Das *zweistufige Verfahren* hat nämlich zahlreiche und schwerwiegende *Nachteile*, und zwar sowohl für die Gemeinden bzw. den Kanton als Veranlagungsbehörde als auch für die betroffenen Grundeigentümer.³³ Weil überwiegend die Gemeinden veranlagten, sprechen wir nachfolgend nur noch von der «Gemeinde» (stellvertretend für alle Veranlagungsbehörden).

Den Hauptnachteil sehe ich in der *extremen Ineffizienz*, denn zwei Mal zu veranlagten führt zu einem gewaltigen Aufwand und einem administrativen Leerlauf mit sehr hohen, weitgehend unnötigen Kosten. Die Gemeinden müssen nach einer Zonenplanänderung die Planungsmehrwerte von allen betroffenen Grundstücken schätzen. Das kann schlagartig *dutzende oder hunderte von Verfahren* auslösen. Für die Schätzung müssen in der Regel externe Experten beigezogen werden, die wiederum für jedes betroffene Grundstück ein Mehrwertgutachten erstellen müssen. In diesem Zeitpunkt ist noch

unbekannt, ob und wie die Grundeigentümer diese Mehrwerte einst realisieren werden. Deshalb muss zwangsläufig schematisch geschätzt werden, aufgrund von theoretisch geschätzten Bodenwerten (vor und nach der Planänderung). Derzeit gibt es noch keine Rechtsprechung zur Frage, inwieweit die Abgabeverfügung betragsmässig Rechtskraft entfalten wird oder ob bei Erlass der Bezugsverfügung die Höhe des Mehrwerts noch zur Diskussion stehen kann. Demzufolge müssen die Grundeigentümer sofort ins *Rechtsmittelverfahren*, wenn sie mit der Höhe des geschätzten Mehrwerts nicht einverstanden sind,³⁴ sonst riskieren sie, dass ihnen später die Rechtskraft der Abgabeverfügung entgegeng gehalten wird. Ein solcher Prozess beschäftigt nicht nur sie, sondern auch die Gemeinden und die Rechtsmittelbehörden (und natürlich uns Anwälte bzw. Anwältinnen), notabene obschon selbst nach Abschluss dieses Verfahrens *noch gar keine Abgabe zu entrichten* ist! Hinzu kommt dann im Zeitpunkt der Fälligkeit möglicherweise noch ein *zweites Verfahren*, das mit der Bezugsverfügung beginnt. Dort wird sich in vielen Fällen zeigen, dass die ursprüngliche Abgabeverfügung falsch war oder der Mehrwert aus anderen Gründen nicht oder nur teilweise realisiert werden konnte. Es wird also erneut zu Rechtsmittelverfahren kommen, die zumindest teilweise vermeidbar wären. Das *einstufige Verfahren* ist demgegenüber viel einfacher und

³¹ So etwa ODERMATT/QUINTER/REICHLÉ, Der Mehrwertausgleich gemäss teilrevidiertem Raumplanungsgesetz, SREJ 14/2017, 38 ff.

³² Für eine kurze Zusammenfassung aller kantonalen Regelungen siehe AMONN, (Fn. 1), § 27 N 139 ff. und speziell zum Verfahren § 27 N 113 ff.

³³ Dazu ausführlich AMONN, (Fn. 1), § 27 N 117 ff.

³⁴ Ausführlicher zum Rechtsmittelverfahren AMONN, (Fn. 1), § 27 N 131 ff.

kostengünstiger: Die Gemeinden müssen nicht bereits unmittelbar nach der Planänderung unzählige Verfahren durchführen, sondern können verteilt über viele Jahre *«peu à peu»* einzelne Verfügungen erlassen, wenn effektiv Mehrwerte realisiert werden. Wenn überhaupt, kommt es nur zu einem Rechtsmittelverfahren. Ausserdem ist die Wahrscheinlichkeit der Anfechtung bedeutend geringer, weil die Schätzung des Mehrwerts zuverlässiger und nach einem Verkauf die nötige Liquidität vorhanden sein wird.

Der *zweite Nachteil* des zweistufigen Verfahrens besteht nämlich darin, dass die Höhe des Mehrwerts unmittelbar nach der Planänderung *nur abstrakt und mit grosser Unsicherheit geschätzt* werden kann.³⁵ In diesem Zeitpunkt ist zudem noch gar nicht bekannt, in welcher Form und in welchem Umfang später eine Realisierung erfolgen wird. Umgekehrt ermöglicht das einstufige Verfahren eine wesentlich zuverlässigere Schätzung, vor allem aus zwei Gründen: Erstens weiss man dann, wie dieser Mehrwert konkret realisiert wird und zweitens kennt man zusätzliche Parameter, wie beispielsweise den konkreten Verkaufspreis und die Preisentwicklung von Vergleichsgrundstücken. Aus realisationstheoretischer Sicht müssen Form und Umfang der Realisierung bei der Besteuerung berücksichtigt

werden, was im Zeitpunkt der Planänderung noch gar nicht möglich ist.

Hier zeigt sich erneut, dass *auch das Verfahren vom raumplanerischen Denken* geprägt ist. Aus dieser Optik steht nämlich die Frage im Vordergrund, wie hoch der planungsbedingte Mehrwert im Zeitpunkt der Planänderung ist. Aus steuerrechtlicher Sicht ist diese Frage aber noch bedeutungslos. Andernfalls würde man auch bei der Grundstückgewinnsteuer periodisch den aufgelaufenen Mehrwert schätzen (z. B. wenn in der Nähe eine Schule oder eine S-Bahn gebaut wird) und den theoretisch errechneten Steuerbetrag verfügen. Das ist zwar völlig unsinnig, aber es ist genau die Methodik des zweistufigen Verfahrens. Im Bereich des Steuerrechts ist völlig klar, dass *erst verfügt wird, wenn eine Abgabe zu entrichten ist*. Im Unterschied zur Grundstückgewinnsteuer muss zwar bei der Mehrwertabgabe auch im Zeitpunkt der Realisierung der Planungsmehrwert noch geschätzt werden, aber das ist – selbst rückwirkend (auf den Zeitpunkt der Planänderung) – nicht schwieriger, sondern einfacher und vor allem genauer, wie jeder Schätzungsexperte bestätigen wird. Die Fragen der Schätzungsmethodik müssten allerdings von Grund auf und vertieft analysiert werden, insbesondere mit Blick auf diese beiden Verfahrensvarianten.

³⁵ Dazu hat der Autor in einem Mandat konkret eine bedenkliche Erfahrung gemacht. Nach der Planänderung wurde der Mehrwert eines Grundstücks im Kanton Bern von einer sehr renommierten Firma im Auftrag der Gemeinde – schematisch – auf etwas mehr als CHF 1,5 Mio. geschätzt. Im Hinblick auf eine Stellungnahme schätzte die gleiche Firma im Auftrag des Grundeigentümers den Mehrwert des gleichen Grundstücks auf rund CHF 340 000.–, mit dem Hinweis, dass die konkrete Situation im ersten Schätzungsverfahren nicht habe berücksichtigt werden können (bereits das ein Skandal). Im Anschluss daran wurde der Mehrwert (von der gleichen Firma) im Auftrag der Gemeinde erneut geschätzt, diesmal mit dem Ergebnis, er betrage etwas über CHF 760 000.–. Man fischt also offensichtlich im Trüben und will auf dieser (*in casu* offensichtlich willkürlichen) Basis eine Steuer im Umfang von 40% erheben!

4 Verbesserungsvorschläge

Ausgehend von dieser Analyse kommen wir zu folgenden Punkten, die man im System der Mehrwertabgabe ändern müsste.

Auf *Bundesebene* müsste das RPG revidiert werden, primär in zwei Punkten. Erstens müsste der Fälligkeitstatbestand der Überbauung in Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG gestrichen werden. Konkret auswirken würde sich dies nur auf Einzonungen, weil die Kantone den nötigen Spielraum dazu bei Um- und Aufzonungen bereits haben. Zweitens müsste Art. 5 Abs. 1^{sexies} revidiert werden, um eine Überschneidung mit der Grundstückgewinnsteuer zu vermeiden. Dort sollte neu statuiert werden, dass die bezahlte Mehrwertabgabe an den Betrag der Grundstückgewinnsteuer angerechnet wird.

Die *Kantone* dürfen und sollten schon heute auf den *Fälligkeitstatbestand* der Überbauung verzichten, jedenfalls bei Um- und Aufzonungen. Für Einzonungen müssen die Kantone auf die oben erwähnte Revision des RPG warten. Persönlich bin ich der Meinung, dass Planungsmehrwerte bei Um- und Aufzonungen überhaupt nicht der Abgabe unterstellt werden sollten, was aber eine politische Entscheidung ist. Aus rechtlicher Sicht drängt sich dies – entgegen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – keineswegs auf, weil es die dort beschriebene Symmetrie gar nicht gibt und das eidg. Parlament genau dies den Kantonen ausdrücklich nicht vorschreiben wollte. Der Tatbestand der

Veräusserung ist vielerorts nur rudimentär oder teilweise falsch geregelt. Die einfachste und beste Lösung besteht darin, die Veräusserung so zu definieren wie im *Grundstückgewinnsteuerrecht*, mit Einschluss der wirtschaftlichen Handänderungen sowie der *Aufschubstatbestände* (wie das in einigen Kantonen bereits der Fall ist). Im Bereich der *subjektiven Abgabepflicht* ist ebenfalls nachzubessern. Sehr häufig wird einfach der/die Grundeigentümer/in als Abgabesubjekt bezeichnet, was wenig Probleme generiert, wenn es um klassisches Alleineigentum geht. Komplex wird die Sache aber bei diversen Formen von gemeinschaftlichem Eigentum (Gesamteigentum, Miteigentum, Stockwerkeigentum) sowie beim Baurecht. In einzelnen Kantonen werden solche Sachverhalte bei der Abgabepflicht zwar aufgenommen, aber oft lückenhaft und im Ergebnis mit nicht überzeugender Konzeption. Analog stellen sich dort Fragen der solidarischen Mithaftung. Vereinzelt hat man sich in der Literatur bereits mit solchen Fragen befasst, allerdings nicht mit durchwegs überzeugenden Ergebnissen.³⁶ Die Leitlinien, wie man Abgabepflicht und Solidarhaftung richtig regeln sollte, ergeben sich erneut aus dem *Realisationsprinzip*. Die Frage ist schlicht immer die, welches Subjekt von einem Mehrwert profitiert. Eine solidarische Haftung darf nur greifen, wenn die Haftenden überhaupt Einfluss auf das Verhalten des Abgabesubjekts haben, andernfalls selbstverständlich nicht. Die zivilrechtliche Ausgangslage ist somit stets einzubeziehen. In aller Kürze

³⁶ Vgl. dazu namentlich BERGER/REINHARDT, Die Stellung der Eigentümer bei der Mehrwertabgabe – Mit besonderem Blick auf die Mehrwertabgabepflicht bei besonderen Eigentumskonstellationen, Jusletter vom 3.9.2018 sowie BERGER-INGOLD/REINHARDT, Mehrwertabgabe in Baurechtsverhältnissen, Berner Notar 2020, 377 ff.

bedeutet dies Folgendes:³⁷ Beim gewöhnlichen *Miteigentum* muss der einzelne Miteigentümer abgabepflichtig sein. Eine Solidarhaftung der übrigen Miteigentümer ist abzulehnen. Beim *Stockwerkeigentum* ist die Realisierung des Planungsmehrwerts durch den Verkauf einer Wohnung gar nicht möglich, sondern nur durch den gemeinschaftlichen Verkauf aller Stockwerkeinheiten. Demzufolge kann der Verkauf einer Eigentumswohnung gar kein Realisationstatbestand sein. Beim gemeinschaftlichen Verkauf kann mangels Rechtspersönlichkeit nicht die Stockwerkeigentümergeinschaft abgabepflichtig werden, sondern jeder Miteigentümer für seinen Anteil. In diesem Fall ist eine Solidarhaftung vertretbar, weil ohnehin alle Betroffenen zusammenwirken müssen. Beim *Gesamteigentum* muss ebenfalls jedes Rechtssubjekt individuell abgabepflichtig sein und eine Solidarhaftung ist ebenfalls vertretbar, weil immer alle Gesamteigentümer zusammenwirken müssen. Ziemlich komplex ist die Sache beim *Baurecht*. Dort muss unterschieden werden, ob das Baurecht erst nach der Planänderung eingeräumt wird oder in diesem Zeitpunkt bereits besteht. Im ersten Fall profitiert stets der Baurechtsgeber vom Planungsmehrwert, jedoch meistens über die Erzielung eines höheren Baurechtszins. Dieser wiederum unterliegt der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und darf nicht zusätzlich mit einer Mehrwertabgabe belastet werden. Einzig durch den Verkauf der Bodenparzelle kann der Planungsmehrwert realisiert werden und in diesem Fall muss der Baurechtsgeber als Verkäufer abgabepflichtig sein. Im zweiten Fall

muss aufgrund des Baurechtsvertrags geprüft werden, wer von der Planänderung profitiert (Baurechtsgeber oder Baurechtsnehmer), weil nur diese Partei mit der Abgabe belastet werden darf. Der Baurechtsnehmer kann den Mehrwert weder durch Überbauung noch durch Verkauf realisieren, weil er dafür einen höheren Baurechtszins entrichten muss. Er darf deshalb auf keinen Fall abgabepflichtig werden.

Erheblicher Handlungsbedarf besteht schliesslich im *Verfahren*. Alle Kantone (bzw. Gemeinden) sollten ein *einstufiges Veranlagungsverfahren* einführen, wonach erst und einzig im Zeitpunkt der Fälligkeit verfügt wird. Nur so können alle mit einem zweistufigen Verfahren verbundenen Probleme vermieden werden und vor allem führt es für die Gemeinden sowie für die Grundeigentümer zu viel weniger Aufwand und Kosten. Beim Verfahren können die Kantone ohne Einschränkung durch das Bundesrecht sofort handeln. Dort besteht das grösste Potenzial, mit wenig Aufwand Verbesserungen mit grosser Wirkung zu erzielen.

5 Fazit

Dem Autor ist bewusst, dass seine Kritik sehr umfassend und auch aussergewöhnlich heftig ist. Es macht aber wenig Sinn, über kapitale Fehler hinwegzusehen, zumal daraus resultierende Probleme sich nicht von selbst lösen, sondern je länger je mehr zuspitzen werden. Immer wieder stellt man schon heute fest, dass einzelne Systemfehler zu politischen Vorstössen oder punktuellen Änderungen Anlass geben. Aufgrund der

³⁷ Für Einzelheiten siehe AMONN, (Fn. 1), § 27 N 45 ff.

Komplexität der Materie und ihrer Einbettung in alle staatlichen Ebenen (Bund, Kantone und Gemeinden) werden punktuelle Korrekturen aber stets Flickwerk bleiben. Eine wirklich gute Lösung müsste bei der Überarbeitung der gesamten Grundkonzeption, d. h. beim RPG beginnen und dann auf allen Ebenen kohärent

weiterentwickelt und umgesetzt werden. Die Chancen, dass eine solche Herkulesaufgabe überhaupt an die Hand genommen wird, dürften allerdings sehr bescheiden sein.

Après un bref délai de traitement, cet article sera également publié en français sur portailfiscal.ch.

Die Schweiz unterschreibt jetzt digital.

Signieren Sie mit SwissID Sign Dokumente ganz einfach online mittels Smartphone.

Profitieren Sie von 5 kostenlosen Signaturen.



Jetzt ausprobieren
swissid.ch/digital-signature



SwissID