



Vortrag

Datum RR-Sitzung: 18. August 2021
Direktion: Direktion für Inneres und Justiz
Geschäftsnummer: 2019.JGK.2993
Klassifizierung: Nicht klassifiziert

Handänderungssteuergesetz (HG) (Änderung)

Inhaltsverzeichnis

1.	Zusammenfassung	2
2.	Ausgangslage	2
2.1	Geltende Regelung im Kanton Bern	2
2.2	Entstehungsgeschichte	2
2.3	Veranlagungspraxis	3
2.4	Kritik an der Veranlagungspraxis	4
2.5	Motion Haas	4
3.	Grundzüge der Neuregelung	5
4.	Erlassform	5
5.	Rechtsvergleich	5
6.	Umsetzung, geplante Evaluation des Vollzugs	6
7.	Erläuterungen zu Art. 6a	6
7.1	Randtitel	6
7.2	Abs. 2 (neu)	6
8.	Verhältnis zu den Richtlinien der Regierungspolitik (Rechtssetzungsprogramm) und anderen wichtigen Planungen	7
9.	Finanzielle Auswirkungen	7
10.	Personelle und organisatorische Auswirkungen	8
11.	Auswirkungen auf die Gemeinden	8
12.	Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	8
13.	Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens	8
14.	Anträge	9

1. Zusammenfassung

Am 13. März 2019 überwies der Grosse Rat eine dringliche Motion mit dem Auftrag, Art. 6a des Handänderungssteuergesetzes (HG)¹ anzupassen. Bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute oder eine Stockwerkeinheit erworben wird, soll nur noch dann die Handänderungssteuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) bemessen werden, wenn vor dem Abschluss des Kaufvertrages eine Bindung zwischen der Verkäuferschaft des Grundstücks (oder einer der Verkäuferschaft nahestehenden Person) und der Käuferschaft hinsichtlich eines aktuellen oder künftigen Werkvertrags besteht. Mit der vorliegenden Änderung erfolgt die Umsetzung dieses parlamentarischen Auftrags.

2. Ausgangslage

2.1 Geltende Regelung im Kanton Bern

Der zivilrechtliche Eigentumsübergang von Grundstücken unterliegt gemäss Art. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 Bst. a HG der Handänderungssteuer. Die Steuer wird aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückserwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die die Erwerberin oder der Erwerber der Veräusserin oder dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (Art. 6 HG). Bei Kaufverträgen über eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit und bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit erworben wird, ist die Steuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu bemessen (Art. 6a HG). Sie beträgt 1,8% (Art. 11 Abs. 1 HG). Nutzen die Erwerbenden das Grundstück als Hauptwohnsitz, können unter gewissen Voraussetzungen die ersten 800'000 Franken des Kaufpreises von der Handänderungssteuer befreit werden (Art. 11a f. HG). Die Ausnahmen von der Steuerpflicht werden in Art. 12 HG abschliessend geregelt. Folglich führt Art. 6a HG (eingefügt am 26. Januar 1999, in Kraft seit 1. August 1999) den in Art. 6 HG geregelten Bemessungsgrundsatz für einen Spezialfall näher aus. Mit Art. 6a HG wollte der Gesetzgeber eine (namentlich) vom Baufortschritt unabhängige Rechtsgrundlage für die Bemessung der Handänderungssteuer schaffen, um die steuerliche Gleichbehandlung der Käuferschaft bereits bebauter Grundstücke mit Personen, die eine künftige Baute erwerben, zu gewährleisten.²

2.2 Entstehungsgeschichte

Art. 6a HG geht auf zwei Entscheidungen des bernischen Verwaltungsgerichts zurück. Gegenstand des ersten Entscheids aus dem Jahr 1995 zur Pfandrechtssteuer bildete die Berücksichtigung der Kosten für die Erstellung der Baute, die im Zeitpunkt der Handänderung erst projektiert war, bei der Eintragung eines Verkäuferpfandrechts. Das Verwaltungsgericht erwog, bis 1981 sei eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn erfolgt. Am 15. Oktober 1981 habe die damalige Justizdirektion ein Kreisschreiben erlassen, wonach in solchen Fällen die Besteuerung nach dem Sachenrechtsprinzip zu erfolgen habe.³ Im Handbuch von 1982 für die praktizierenden Notare/innen und die Grundbuchverwalter/innen des Kantons Bern habe die Justizdirektion die Praxis bestätigt. Am 15. April 1986 habe die Justizdirektion das Abgaberecht in einem Kreisschreiben konkretisiert und das sog. Sachenrechtsprinzip bestärkt. Am 1. Oktober 1992 sei das neue HG in Kraft getreten. Die zuständigen Behörden würden zu prüfen haben, ob an dieser Praxis festgehalten werden könne.⁴

Im zweiten Entscheid aus dem Jahr 1996 war die Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn bei der Bemessung der Handänderungssteuer strittig. Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, Gegenstand sei ein Kaufvertrag über eine künftige Sache, und erachtete das Zusammenrechnen von Landpreis

¹ Gesetz vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG); BSG 215.326.2

² Tagblatt des Grossen Rates 1998, S. 700 ff., insb. 705 (Votum Rytz) und Nachtrag zum Vortrag des Regierungsrats vom 19. März 1997, in Tagblatt des Grossen Rates 1998, Beilage 22, S. 6 ff.; vgl. VGE 100.2016.340 vom 9.8.2017, in BVR 2017 S. 529 ff. E. 2.4.

³ Vgl. BN 1982 S. 49 ff.

⁴ VGE 19277 vom 30.1.1995, in BVR 1995 S. 267 ff., E. 4

und Werklohn als gerechtfertigt.⁵ Daraufhin änderte die damalige Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion am 28. April 1997 das Kreisschreiben vom 15. April 1986⁶ und hielt fest, aufgrund einer Gesamtwürdigung müsse feststehen, dass der Boden samt der zu erstellenden Baute Erwerbsobjekt bilde. Für die Annahme des Kaufs einer künftigen Sache bei Zweiparteienverhältnissen (Verkäuferschaft und Werkunternehmen sind identisch) wurden folgende Anhaltspunkte genannt: Die Ausgestaltung des Vertragsobjektes ist im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bereits im Detail festgelegt bzw. die Käuferschaft hat keinen massgeblichen Einfluss auf die Bauarbeiten, es besteht ein Pauschalpreis und die Verkäuferschaft ist verantwortlich für die Fertigstellung der Baute bzw. Nutzen und Gefahr gehen auf den Zeitpunkt der Fertigstellung über. Zu Dreiparteienverhältnissen (in denen ein Dritter Werklieferant bzw. Werklieferantin ist) wird ausgeführt, dass trotz fehlender (tatsächlicher oder wirtschaftlicher) Identität von Landveräusserer bzw. Landveräusserin und Werkunternehmer bzw. Werkunternehmerin der Werklohn unter Umständen dennoch in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer einbezogen werden kann. Dies treffe vor allem zu bei Gesamtüberbauungen durch einen Generalunternehmer oder eine Generalunternehmerin, der oder die selber nicht Landeigentümer bzw. Landeigentümerin sei. Eine Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn sei beispielsweise vorzunehmen, wenn auf dem Kaufgrundstück bereits vor der Handänderung eine Baubewilligung erteilt worden sei, und die Käuferschaft mit dem als Generalunternehmen auftretenden Dritten einen Werkvertrag abschliesse nach Massgabe der bereits bewilligten Pläne für die Überbauung des Grundstücks. Kauf- und Werkvertrag seien so voneinander abhängig, dass sie in der Erfüllung ein einheitliches Schicksal hätten. Der Wille der Vertragsparteien sei darauf ausgerichtet, der Käuferschaft eine schlüsselfertige Baute nach Massgabe der Gesamtbaubewilligung zu übertragen. Kein Kauf einer künftigen Sache liege vor, wenn die Käuferschaft frei sei, wann und wie sie ihr Grundstück überbauen wolle. Diese Praxisfestlegung floss in Art. 6a HG ein.

2.3 Veranlagungspraxis

Schwierigkeiten ergeben sich in der Praxis, wenn zeitlich gestaffelt mehrere getrennte Verträge abgeschlossen werden, die unter sich nicht ausdrücklich verbunden sind. Nach der Rechtsprechung zu Art. 6a HG ist der Werklohn in die Bemessung der Handänderungssteuer einzubeziehen, wenn die Verträge so eng zusammenhängen, dass der eine ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre oder der eine doch jedenfalls den Beweggrund für den Abschluss des andern bildete. Auf die äussere Form und Bezeichnung der Verträge kommt es nicht an. Ebenso wenig ist erforderlich, dass die Verträge von den gleichen Parteien abgeschlossen worden sind; so kann der Werklohn trotz fehlender tatsächlicher oder wirtschaftlicher Identität der Eigentümerin oder des Eigentümers des Grundstücks und der Werkunternehmerin oder des Werkunternehmers auch dann in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn auf dem Grundstück bereits vor der Handänderung eine Baubewilligung erteilt worden ist und die Käuferschaft mit dem Generalunternehmen einen Werkvertrag nach Massgabe der bereits bewilligten Pläne für die Überbauung des Grundstücks abschliesst. Die gegenseitige Abhängigkeit muss sich aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Vertragsschlusses ergeben. Es genügt, dass das Geschäft seinem wirtschaftlichen Gehalt nach dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt, mithin Vertragsobjekt der Boden mitsamt der zu erstellenden Baute bildet. Sind hingegen die (nacheinander oder auch gleichzeitig abgeschlossenen) Verträge wirklich unabhängig voneinander und ist die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich noch frei, kann der Werklohn nicht der Handänderungssteuer unterstellt werden.⁷

Entscheidende Indizien für die faktische oder rechtliche Bindung der Käuferschaft in Bezug auf den Bau eines Gebäudes oder einer Wohneinheit bildeten etwa die Verpflichtung zur Bezahlung eines Reugelds

⁵ VGE 19900 vom 23.12.1996, in BVR 1997 S. 344 ff., E. 3b

⁶ Änderung des Kreisschreibens der damaligen Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion vom 15. April 1986 für die praktizierenden Notare sowie die Grundbuchverwalter des Kantons Bern betreffend Abgaberecht vom 28. April 1997, in BN 1999 S. 81 ff.

⁷ VGE 100.2016.267 vom 12.9.2017, E. 2.3 und zum Folgenden E. 2.4, in BN 2018 S. 262, bestätigt mit BGer 2C_879/2017 vom 15.3.2018

und/oder der Verlust von bereits bezahlten Projektierungskosten, falls nicht ein bereits involviertes Werkunternehmen beauftragt wird.⁸ Weitere Indizien waren der Abschluss eines Werkvertrags vor dem Landkauf⁹ oder die zeitliche Nähe zwischen Landkauf und Abschluss eines Werkvertrags beim Kauf einer Parzelle, die Teil einer Gesamtüberbauung bildete und zuvor schlüsselfertig überbaut zum Verkauf angeboten worden war, wobei die Käuferschaft für den Bau des Hauses das mit dem Vorprojekt befasste Architekturbüro beauftragt hat¹⁰ sowie der Eintritt in einen bereits bestehenden Totalunternehmerwerkvertrag, welcher der (neuen) Bauherrschaft betreffend Art und Zeitpunkt der Überbauung sowie das ausführende (Total-)Unternehmen kaum Spielraum lässt.¹¹

2.4 Kritik an der Veranlagungspraxis

Diese Praxis ist im Schrifttum namentlich in Bezug auf Dreiparteienverhältnisse auf Kritik gestossen. Toni Amonn ist der Meinung, dass wirtschaftlich (nur) dann vom Erwerb einer schlüsselfertigen Baute gesprochen werden könne, wenn die Dispositionsfähigkeit der Käuferschaft erheblich eingeschränkt sei und zwar durch die Verkäuferschaft. Dies könne sich aus einer engen wirtschaftlichen oder rechtlichen Verbindung zwischen Verkäuferschaft und Werklieferantin bzw. Werklieferant ergeben oder wenn eine «Baubindung» bestehe. Das Gleiche gelte bei Gesamtüberbauungen, weil die Käuferschaft das von der Verkäuferschaft «aufgegleiste» und ihr so angebotene Projekt übernehmen müsse. Roland Pfäffli stellt sich auf den Standpunkt, bei Baulandkäufen sei es üblich, vor dem Kauf die Überbaumöglichkeiten abklären zu lassen. Trotz dieser Selbstbindung sei der Käufer immer noch frei, ob er die Leistung hinsichtlich des zu erwerbenden Grundstücks beanspruchen wolle oder nicht.¹² Ernst Giger kritisiert, es bedürfe auch bei den Dreiparteienverhältnissen eines aktiven Mitwirkens der Verkäuferschaft, damit vom Erwerb einer schlüsselfertigen Baute ausgegangen werden könne. In den Fällen der Selbstbindung trete der Investor oder die Investorin bzw. der Landkäufer oder die Landkäuferin eben gerade nicht in ein von der Generalunternehmung vorbereitetes Projekt einer Gesamtüberbauung ein, sondern habe dieses selber in Auftrag gegeben.¹³ Eine Selbstbindung bedeutet, dass die Käuferschaft ohne (vertragliche) Mitwirkung der Verkäuferschaft eine Bindung im Hinblick auf die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute auf dem erworbenen Land mit Dritten eingeht.

Das Verwaltungsgericht hielt der Kritik von Toni Amonn entgegen, das Erfordernis, dass die Verkäuferschaft auf das Zustandekommen des Werkvertrags eingewirkt haben müsse, finde weder im Wortlaut noch in der Entstehungsgeschichte von Art. 6a HG eine Stütze. Die dieser Bestimmung zugrundeliegende Praxis habe vor allem die Beseitigung einer Ungleichbehandlung des Erwerbs bestehender und künftiger Bauten bezweckt. Von diesem Ziel habe sich auch der Gesetzgeber leiten lassen. Im Zentrum der Betrachtung könne daher nicht ein allfälliges (gegen aussen sichtbares) Verhalten der Verkäuferschaft liegen, sondern die Situation der Käuferschaft im Moment des Landerwerbs. Wer diese Situation herbeigeführt habe bzw. was die Gründe seien, weshalb sich die Käuferschaft in einer Situation fehlender Dispositionsfreiheit befinde, sei aus Rechtsgleichheitsgesichtspunkten nicht von Bedeutung.¹⁴

2.5 Motion Haas

Am 13. März 2019 überwies der Grosse Rat die Motion Haas «Wiederherstellung der vom Grossen Rat gewollten Praxis bei der Handänderungssteuer» (M 237-2018).¹⁵ Der Regierungsrat hatte ihre Annahme beantragt.¹⁶ Mit der Überweisung der Motion hat der Grosse Rat dem Regierungsrat einen verbindlichen Gesetzgebungsauftrag erteilt. Art. 6a HG ist somit im Sinne der Motion anzupassen.

Die Motion lautet folgendermassen:

⁸ VGE 100.2010.45 vom 8.10.2010

⁹ VGE 22314 vom 28.3.2006, in BN 2006 S. 231 E. 3.3

¹⁰ VGE 100.2012.470 vom 5.1.2015

¹¹ VGE 100.2016.340 vom 9.8.2017 in BVR 2017 S. 529 ff.; VGE 23437 vom 28.5.2009

¹² TONI AMONN, Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten, in BN 2011 S. 154 ff.; ROLAND PFÄFFLI, Handänderungssteuer beim Baulandkauf, in BN 2018 S. 275, sowie Rechtsprechung und ausgewählte Rechtsfragen 2015, in BN 2015 S. 196.

¹³ ERNST GIGER, Handänderungssteuer – Die schlüsselfertige Baute auf Abwegen oder die Suche nach der wahren Tragweite von Art. 6a HG, in dubio 2/19, S. 83 ff.

¹⁴ VGE 100.2016.267 vom 12.9.2017, E. 4.2 und 4.3, in BN 2018 S. 262, bestätigt mit BGER 2C_879/2017 vom 15.3.2018

¹⁵ Geschäft 2018.RRGR.693

¹⁶ RRB Nr. 146/2019 vom 13.2.2019

«Der Regierungsrat wird beauftragt, Art. 6a des Gesetzes über die Handänderungssteuer (HG) zu ändern, mit dem Ziel, zur langjährigen früheren Veranlagungspraxis zurückzukehren, wonach bei Baulandkäufen nur dann eine Handänderungssteuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu erheben ist, wenn vor der Beurkundung des Kaufvertrages eine Bindung zwischen der Verkäuferschaft des Grundstücks (oder einer der Verkäuferschaft nahestehenden Person) und der Käuferschaft hinsichtlich eines aktuellen oder künftigen Werkvertrags besteht.»

Zur Begründung wird angeführt, die jüngste Rechtsprechung zu Art. 6a HG stehe im Widerspruch zum Willen des Grossen Rates als Gesetzgeber. Dieser habe mit der Einführung eines neuen Art. 6a HG im Jahr 1999 nur den Kauf von Bauland mit schlüsselfertiger Baute (nicht jedoch den Baulandkauf mit anschliessend selbständiger Erstellung einer Baute durch die erwerbende Person) auf der Gesamtleistung für Boden und Baute besteuern wollen. Seit kurzem gelte diese Praxis nicht mehr. Neu sei das massgebende Kriterium für die Beurteilung der Frage, ob die Käuferschaft einer Bodenparzelle zusätzlich auch auf dem (künftigen) Werkpreis die Handänderungssteuer zu bezahlen habe, nur noch der Umstand, ob sich die Käuferschaft vorgängig zum Landkauf bereits irgendwie (rechtlich oder auch nur faktisch) zur Erstellung einer Baute verpflichtet habe. Diese neue Rechtsprechung führe dazu, dass klassische, schlichte Landkäufe praktisch nicht mehr stattfänden, was dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers widerspreche, der bloss den Fall im Auge gehabt habe, bei dem die Verkäuferschaft faktisch gleichzeitig mit der Veräusserung des Grundstücks auch ein (allenfalls künftiges) Werk liefere. Der von den Rechtsmittelinstanzen geschützte Ausbau der Zusammenrechnungspraxis könne zu einer Verteuerung der Immobilienerstellungskosten führen. Die Wohnkosten stellten in vielen Haushaltsbudgets den grössten Ausgabenposten dar und seien deshalb von grosser volkswirtschaftlicher und sozialer Bedeutung. Zudem sei es ein Anliegen, dass sich Investoren und Steuerpflichtige auf eine klare, konsolidierte und gefestigte Veranlagungspraxis bei der Handänderungssteuer verlassen könnten.

3. Grundzüge der Neuregelung

Mit der Vorlage wird Art. 6a HG durch einen zweiten Absatz ergänzt. Bei einer Verbindung von Kauf- und Werkvertrag ist nur dann vom Erwerb einer schlüsselfertigen Baute oder Stockwerkeinheit auszugehen, wenn beim Abschluss des Kaufvertrags eine Bindung zwischen der Veräussererin oder dem Veräusserer oder einer diesen nahestehenden Person und der Erwerberin oder dem Erwerber hinsichtlich eines aktuellen oder künftigen Werkvertrags für eine schlüsselfertige Baute besteht. Dies entspricht der Forderung der Motion.

4. Erlassform

Die vorliegende Rechtsänderung beinhaltet wichtige und grundlegende Bestimmungen, die nach Art. 69 Abs. 4 der Verfassung des Kantons Bern vom 6. Juni (KV; BSG 101.1) einer formell gesetzlichen Grundlage bedürfen.

5. Rechtsvergleich

Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, deren Steuerobjekt der Übergang von dinglichen Rechten an Grundstücken von einer Person auf eine andere ist. Sie wird in der Schweiz von den Kantonen und/oder ihren Gemeinden, nicht aber vom Bund erhoben. Es gibt Kantone, die sie nicht kennen. Darunter befinden sich die Kantone Aargau, Glarus, Schaffhausen, Schwyz, Uri, Zug und Zürich.¹⁷

Die Handänderungssteuer wird in der Regel auf dem Erlös für den Grundstückerwerb bemessen. Der Erlös wird dabei regelmässig als Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen der Käuferschaft umschrieben. Von besonderer Bedeutung bei der Bemessung der Handänderungssteuer ist die sog. Zusammenrechnungspraxis. Danach wird als massgebender Erlös die Summe von Landkaufpreis und Werklohn betrachtet, wenn die Käuferschaft mit der Verkäuferschaft (oder einer dieser nahestehenden

¹⁷ Schweizerische Steuerkonferenz SKK (Hrsg.), Dossier Steuerinformationen, Register D Einzelne Steuern, Handänderungssteuer, Bern 2018

Person) einen Werkvertrag abgeschlossen hat und die Erstellung einer Baute auf dem Kaufgrundstück durch die Verkäuferschaft (oder einer dieser nahestehenden Person) vereinbart worden ist, sofern die Verträge (Kaufvertrag und Werkvertrag) so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre und die Geschäfte zudem als Ganzes dem Verkauf einer schlüsselfertigen Baute gleichkommen. Eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn wird in der Praxis vor allem dann vorgenommen, wenn auf dem Kaufgrundstück bereits vor der entsprechenden Handänderung eine Baubewilligung (insbesondere eine Arealüberbauungsbewilligung) erteilt worden ist, und die Landkäuferschaft anlässlich des Kaufs einen Werkvertrag basierend auf den bereits bewilligten Plänen über die Erstellung von Bauten auf dem Kaufgrundstück mit der Verkäuferschaft abschliesst. Indizien, die auf ein einheitliches Rechtsgeschäft hindeuten, sind beispielsweise Hinweise im Kaufvertrag auf die geplante Überbauung sowie die vorgängige Inserierung schlüsselfertiger Häuser.¹⁸

6. Umsetzung, geplante Evaluation des Vollzugs

Die Umsetzung der vorgeschlagenen Änderung von Art. 6a HG erfolgt durch die Grundbuchämter. Eine Evaluation des Vollzugs ist nicht erforderlich.

7. Erläuterungen zu Art. 6a

7.1 Randtitel

Das redaktionelle Versehen im Randtitel dieses Artikels wird berichtigt. Der Punkt wird hinter 1a verschoben. Ausserdem wird der Vollständigkeit halber neben der schlüsselfertigen Baute auch die Stockwerkeinheit genannt.

7.2 Abs. 2 (neu)

Voraussetzung für die Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn ist eine Verbindung zwischen dem Kaufvertrag und einem Werkvertrag über die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute oder Stockwerkeinheit auf dem erworbenen Land. Von einer solchen Verbindung ist dann auszugehen, wenn zwischen der Käuferschaft und der Verkäuferschaft (oder dieser nahestehenden Personen) vor dem Abschluss des Kaufvertrages eine Vereinbarung über die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute oder Stockwerkeinheit auf dem Kaufgrundstück getroffen wurde.

Die Vereinbarung ist nicht formgebunden, auch ihre Bezeichnung ist nicht massgebend. Sie hat aber vor der Beurkundung des Kaufvertrags zu erfolgen und muss bereits alle wesentlichen Punkte für den Abschluss eines Vertrags über die Erstellung der schlüsselfertigen Baute oder Stockwerkeinheit beinhalten.

Der eigentliche Werkvertrag kann auch erst nach dem Landerwerb abgeschlossen werden.

Eine Zusammenrechnung erfolgt auch dann, wenn anstatt mit der Verkäuferschaft mit einer ihr nahestehenden Person eine Vereinbarung über die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute oder Stockwerkeinheit auf dem erworbenen Land getroffen wurde.

Gemeint sind damit Konstellationen, in denen enge wirtschaftliche, rechtliche oder persönliche Beziehungen zwischen der Verkäuferschaft und der Werklieferantin bzw. dem Werklieferanten bestehen und die Käuferschaft mit der Werklieferantin bzw. dem Werklieferanten in einem werkvertraglichen Verhältnis steht, ohne dass ein solches oder eine entsprechende Vereinbarung zwischen der Verkäuferschaft und der Käuferschaft vorliegt. In Betracht kommen Konzerngesellschaften, bestehende Baubindungen oder eine Zusammenarbeit im Rahmen einer General-/Totalunternehmung. In der Praxis dürfte es allerdings nicht immer einfach sein, eine enge Beziehung zwischen Verkäuferschaft und Werklieferantin bzw. Werklieferant festzustellen.

¹⁸ BGE 131 II 722 E. 3.1; Urteil 2C_692/2014 vom 17.4.2015 E. 2.4; Urteil 2C_447/2014 vom 10.11.2014 E. 4; Urteil 2P.114/2006 vom 3.5.2006 E. 2

Bestehen keine derartigen Abmachungen zwischen der Verkäuferschaft oder ihr nahestehenden Personen und der Käuferschaft, ist letztere frei, ob, wann, mit wem und wie sie bauen will. Folglich bewirken Vorabklärungen, Projektstudien, Baugesuche und dergleichen, welche die Käuferschaft zeitlich vor Abschluss des Kaufvertrags veranlasst, keine Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag im Sinne dieser Bestimmung. Ebenfalls nicht unter die Zusammenrechnung fällt der Sachverhalt, in dem die Verkäuferschaft oder eine ihr nahestehende Person lediglich die Ausführung gewisser untergeordneter Arbeiten übernimmt. Nicht unter die Bestimmung fällt ausserdem das blossе Versprechen der Verkäuferschaft, ein Grundstück innerhalb eines bestimmten Zeitraumes (z.B. bei von der Einwohnergemeinde auferlegter Überbauungspflicht) zu überbauen.

Ob Kauf- und Werkvertrag so miteinander verbunden sind, dass es ohne den Abschluss des einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre, und das Geschäft als Ganzes wirtschaftlich dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt, bestimmt sich aufgrund der Umstände des Einzelfalls.

Für den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute oder Stockwerkeinheit sprechen folgende Anhaltspunkte:

- Die Ausgestaltung des Vertragsobjekts ist im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits in den wesentlichen Zügen festgelegt (Baubeschrieb, durch die Verkäuferschaft eingereichtes Baugesuch oder erwirkte Baubewilligung).
- Die Leistung der Käuferschaft ist zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses bereits festgelegt.
- Die Verkäuferschaft bzw. eine ihr nahestehende Person ist verantwortlich für die Fertigstellung der Baute. Nutzen und Gefahr gehen auf den Zeitpunkt der Fertigstellung der Baute auf die Käuferschaft über.

Wird die für eine Zusammenrechnung erforderliche Bindung zwischen der Verkäuferschaft oder einer dieser nahestehenden Person und der Käuferschaft gegenüber der Veranlagungsbehörde nicht offengelegt, muss allenfalls anhand von Indizien auf deren Bestehen geschlossen werden.

8. Verhältnis zu den Richtlinien der Regierungspolitik (Rechtsetzungsprogramm) und anderen wichtigen Planungen

In den Richtlinien der Regierungspolitik ist die Vorlage nicht ausdrücklich vorgesehen. Sie wurde durch eine vom Grossen Rat überwiesene Motion ausgelöst. Schnittstellen oder Konflikte zu anderen wichtigen Planungen oder laufenden Gesetzgebungsvorlagen bestehen nicht.

9. Finanzielle Auswirkungen

Die von der Motion verlangte Änderung von Art. 6a HG bewirkt beim Kanton Steuerausfälle, die nur schwer zu beziffern sind. Die Grundbuchämter buchen lediglich die vereinnahmten Handänderungssteuern ein. Weitergehende Statistiken sind gesetzlich nicht vorgesehen und werden nicht geführt. Die von der Motion kritisierte Praxis wurde bis nach der Überweisung der Motion durch den Grossen Rat nur von einem Grundbuchamt angewandt und von der Direktion für Inneres und Justiz, vom Verwaltungsgericht und vom Bundesgericht in mehreren Beschwerdeentscheiden geschützt. Im Hinblick auf die Abschätzung der finanziellen Auswirkungen der vorliegenden Änderung hat dieses Grundbuchamt eine möglichst vollständige Aufstellung aller Verfügungen erstellt, bei denen die Handänderungssteuer entgegen dem Antrag der Steuerpflichtigen nach seiner bisherigen Praxis veranlagt wurde. In diesen Fällen erzielte es in den Jahren 2011 bis 2018 rund Fr. 968'000.– Einnahmen. Daneben sind zurzeit noch diverse Beschwerden hängig gegen Veranlagungsverfügungen dieses Grundbuchamtes, die sich auf die Anwendung von Art. 6a HG beziehen und deren Streitwert sich auf rund Fr. 2'377'000.– beläuft. Gestützt auf diese Zahlen kann bei diesem Grundbuchamt von geschätzten Einnahmen von maximal Fr. 3'345'000.– für die Jahre 2011 bis 2018, d.h. von rund Fr. 418'000.– pro Jahr, ausgegangen werden. In dieser Zahl nicht enthalten sind diejenigen Einnahmen, die sich daraus ergeben haben, dass sich die Steuerpflichtigen im Rahmen der Selbstdекlaration der Praxis dieses Grundbuchamtes unterzogen haben. Zu erwähnen ist auch, dass seit dem 1. Januar 2015 die Einnahmen, die diese Praxis allenfalls generieren könnte, durch die Bestimmungen betreffend das selbstgenutzte Wohneigentum (Art. 11a f. HG) reduziert werden.

Sollte die Vorlage abgelehnt werden, müssten alle Grundbuchämter einheitlich die von der Rechtsprechung bestätigte Praxis des einen Grundbuchamtes anwenden, weshalb die Steuerausfälle auf den ganzen Kanton aufzurechnen sind. Rechnet man die geschätzten Einnahmen von Fr. 418'000.– pro Jahr beim einen Grundbuchamt auf den ganzen Kanton hoch, so ergäbe dies bei einem geschätzten Steueranteil des betreffenden Grundbuchamtes von 16% an den gesamten Steuereinnahmen aller Grundbuchämter einen Steuerausfall von rund Fr. 2'613'000.– pro Jahr, der bei einer Annahme der Vorlage entstehen könnte. Bei diesem Betrag handelt es sich um eine Schätzung, die mit grossen Unsicherheiten behaftet ist.

10. Personelle und organisatorische Auswirkungen

Die Vorlage hat keine personellen und organisatorischen Auswirkungen.

11. Auswirkungen auf die Gemeinden

Die Vorlage hat keine Auswirkungen auf die Gemeinden.

12. Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Die Vorlage führt auf der einen Seite zu Steuerausfällen. Auf der anderen Seite profitiert davon die Käu-ferschaft von Grundeigentum, die beim Abschluss des Kaufvertrages frei ist von einer Bindung zur Ver-käuferschaft oder einer dieser nahestehenden Person im Hinblick auf einen aktuellen oder künftigen Werkvertrag für eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit. Sie muss weniger Steuern bezahlen.

13. Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens

Im Rahmen der Vernehmlassung, die vom 14. Oktober 2020 bis am 15. Januar 2021 dauerte, gingen ins-gesamt 45 Stellungnahmen ein. 26 Vernehmlassungsadressatinnen und -adressaten hatten keine Bemerkungen zur Vorlage bzw. verzichteten auf eine inhaltliche Stellungnahme. Bei den anderen stiess die Vor-lage mehrheitlich auf Zustimmung. Der Verband bernischer Burgergemeinden und burgerlicher Korporati-onen, die SP Kanton Bern und der Gewerbeverband Berner KMU verlangen eine rasche Umsetzung. Der Verband bernischer Burgergemeinden und burgerlicher Korporationen fordert zudem eine Abschaffung der Handänderungssteuer. Grundsätzlich abgelehnt wird die Änderung vom Gewerkschaftsbund des Kantons Bern, der Stadt Biel und den Grünen Kanton Bern. Dies, weil dadurch das Ungleichgewicht zwis-chen Grundeigentümerinnen und Grundeigentümern sowie Mieterinnen und Mietern vergrössert werde bzw. weil die Steuerkraft des Kantons zu erhalten sei.

Roland Pfäffli, der Verband bernischer Notare, der Handels- und Industrieverein des Kantons Bern, der bernische Anwaltsverband und Martin Nussbaum beantragen, zum besseren Verständnis sei eine Neufas-sung des ganzen Art. 6a HG vorzunehmen. Dazu legen sie einen konkreten Vorschlag vor. In Abs. 1 wird wie bisher festgehalten, in welchen Fällen Landpreis und Werklohn zusammengerechnet werden sollen. Allerdings fehlt im Vergleich zur Formulierung gestützt auf die Motion das zeitliche Element. Massgebend sind die Verhältnisse beim Abschluss des Kaufvertrags. Zu diesem Zeitpunkt muss die erforderliche Bin-dung vorliegen. Der Werkvertrag selber kann bereits bestehen oder in Zukunft abgeschlossen werden. Hinzu kommt, dass vorgeschlagen wird, nur bei Werkverträgen mit der Verkäuferschaft oder mit Dritten zusammenzurechnen, wenn diese mit der Verkäuferschaft wirtschaftlich, persönlich oder vertraglich ver-bunden sind. Die vorgeschlagene Formulierung für mit der Verkäuferschaft verbundene Dritte ist enger als diejenige der Motion (eine der Verkäuferschaft nahestehende Person). In Abs. 2 des Vorschlags wer-den Fälle genannt, in denen nicht zusammengerechnet werden soll. In einer ersten Variante von Abs. 2 wird vorgeschlagen, dass nicht zusammengerechnet wird, wenn die Käu-ferschaft oder ein von ihr beauf-tragter Dritter das Projekt selber plant und eine Baubewilligung einholt, auch wenn solche Massnahmen schon vor dem Abschluss des Kaufvertrags erfolgt sind. Eine zweite Variante von Abs. 2 schlägt vor, dass nicht zusammengerechnet wird, wenn die Käu-ferschaft das Bauprojekt auf eigene Rechnung plant

und realisiert, die Baubewilligung in eigenem Namen einholt, auch wenn Planung und Vorabklärungen vor Abschluss des Kaufvertrages erfolgen. Im Kaufvertrag hätten die Parteien eine entsprechende Feststellung zu erklären. Plant und/oder baut die Käuferschaft selber bzw. fehlt zwischen der Käuferschaft und der Verkäuferschaft (oder einer ihr nahestehenden Person) ein (allenfalls zukünftiger) Werkvertrag für das Erstellen einer schlüsselfertigen Baute auf dem erworbenen Land, wird gestützt auf Abs. 1 nicht zusammengerechnet, unabhängig davon, ob die Käuferschaft vor Abschluss des Kaufvertrags Vorabklärungen macht oder eine Baubewilligung einholt. Beide der vorgeschlagenen Varianten können somit zu Unklarheiten führen und sind unnötig. Die vorgeschlagene Neufassung von Art. 6a HG ist daher abzulehnen.

Roland Pfäffli und der Verband bernischer Notare sind der Ansicht, die Formulierung in Art. 6a Abs. 2 der Vorlage müsse aus Gründen der Rechtssicherheit ergänzt werden. Es müsse vertragliche Bindung und nicht nur Bindung heissen. Um grösstmögliche Klarheit zu schaffen, wird diese Ergänzung in die Vorlage aufgenommen. Anzumerken ist dazu, dass eine vertragliche Bindung nicht nur schriftlich, sondern auch mündlich eingegangen werden kann.

Dem Anliegen des Dienstes für begleitende Rechtsetzung betreffend Änderung des Titels des HG wird insofern entsprochen, als der Titel mit einer indirekten Änderung im Rahmen der laufenden Revision des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (Teil 1) angepasst werden soll. Aufgrund der Dringlichkeit der Motion scheint es sinnvoller, momentan ausschliesslich Art. 6a HG zu ändern.

14. Anträge

Der Regierungsrat beantragt dem Grossen Rat die Annahme der Vorlage. Die vorgesehene Änderung ist Folge des vom Grossen Rat überwiesenen parlamentarischen Vorstosses, der wenig Spielraum belässt. Sie sollte aber so rasch wie möglich in Kraft treten und in der Praxis angewendet werden können. Es rechtfertigt sich daher, im Grossen Rat nur eine Lesung durchzuführen.