

Die Mehrwertabgabe – Grundzüge der bernischen Umsetzung und Schnittstellen zu anderen Abgabeargumenten

Corina Berger, Rechtsanwältin, Bern*

I. Ausgangslage

Mit den am 1. Mai 2014 in Kraft getretenen Art. 5 Abs. 1^{bis} bis Art. 5 Abs. 1^{sexies} des Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (Raumplanungsgesetz, RPG; SR 700) wurden die bundesrechtlichen Vorgaben zur Abschöpfung von planungsbedingten Mehrwerten konkretisiert und mit Art. 38a Abs. 4 RPG eine Übergangsbestimmung geschaffen, welche die Kantone zur Anpassung des kantonalen Rechts verpflichtet.

Im Kanton Bern erfolgte die Umsetzung der bundesrechtlichen Vorgaben durch eine Änderung des kantonalen Baugesetzes vom 9. Juni 1985 (BauG; BSG 721.0), welche am 1. April 2017 in Kraft trat.¹ Wie in anderen Kantonen erfolgt die Mehrwertabschöpfung auch im Kanton Bern über eine besondere Abgabe, obwohl es theoretisch möglich gewesen wäre, den planungsbedingten Mehrwert gesamthaft über die Grundstückgewinnsteuer abzuschöpfen (Art. 5 RPG i.V.m. Art. 12 Abs. 2 lit. e StHG [SR 642.14]).² Zu den bundesrechtlichen Anforderungen an den Ausgleich des planungsbedingten Mehrwerts durch die kantonalen Regelungen sowie zur generellen Umsetzung dieser Vorgaben im bernischen Recht sind schon verschiedene Beiträge erschienen.³

* Die Autorin dankt Herrn Markus Häusermann, Rechtsanwalt und Notar, sowie Herrn Dominik Zbinden, Rechtsanwalt, für die kritische Durchsicht des Manuskripts.

¹ Am 6. September 2017 wurden im Grossen Rat zwei Motionen (106-2017 und 107-2017) beschlossen, welche den Regierungsrat beauftragen, die Bestimmungen zur Mehrwertabschöpfung teilweise zu überarbeiten (abrufbar unter www.gr.be.ch). Eine Gesetzesänderung in den nächsten Jahren ist damit wahrscheinlich.

² Vortrag des Regierungsrates an den Grossen Rat vom 2.9.2015 zur Änderung des Baugesetzes und des Dekrets über das Baubewilligungsverfahren, RRB 1060/2015, S. 71 f. (nachfolgend Vortrag Regierungsrat); LUKAS BÜHLMANN/CHRISTA PERREGAUX DUPASQUIER/SAMUEL KISSLING, Der Mehrwertausgleich im revidierten Raumplanungsgesetz, in: VLP-ASPAN, Raum & Umwelt 4/13, S. 9 mit Verweis auf DIETER EGLOFF, Die Mehrwertabgabe nach Art. 5 RPG, in: VLP-ASPAN Raum & Umwelt 3/08, S. 5 f.

³ MICHAEL PFLÜGER, Die Mehrwertabgabe nach Art. 142 ff. des revidierten Baugesetzes – Streiflichter auf eine Baustelle, in: BVR 2017, S. 268 ff.; URS EYMANN, Die Mehrwertabgabe nach Art. 142 ff. BauG vom 9.6.2016, in: KPG-Bulletin 2016, S. 114 ff. (nachfolgend URS EYMANN, KPG-Bulletin); URS EYMANN, Grundsätze zur Ermittlung des Planungsmehrwerts nach Art. 5 RPG, in: ZBl 2015, S. 167 ff.; HEINZ AEMISEGGER, Der Mehrwertausgleich gemäss Art. 5 Abs. 1 – Abs. 1^{sexies} RPG, in: AJP 2016 S. 632 ff.; LUKAS BÜHLMANN/CHRISTA PERREGAUX DU PASQUIER/SAMUEL KISSLING (Fn. 2), S. 1 ff.

Der vorliegende Aufsatz legt die Grundzüge der bernischen Regelung dar und fokussiert anschliessend am Beispiel des Kantons Bern auf die Koordination zwischen Mehrwertabgabe und Grundstückgewinnsteuer sowie Lastenausgleich. Ausserdem wird am Beispiel der Fälligkeit eine besondere Schnittstelle zwischen Mehrwertabgabe und Grundstückgewinnsteuer aufgezeigt.

II. Grundzüge der Berner Regelung

Gegenstand der Mehrwertabgabe ist der Mehrwert, den ein Grundstück infolge einer Planungsmassnahme des Gemeinwesens – ohne Zutun des Grundeigentümers – erfährt. Der Mehrwert entspricht der Differenz zwischen dem Verkehrswert des Landes mit und ohne Planänderung und ist nach anerkannten Methoden zu ermitteln (Art. 142b Abs. 1 BauG). Noch nicht geklärt ist, ob die vom Grundeigentümer im Zusammenhang mit der Planung notwendigen Kosten, insbesondere die Entwicklerkosten, als Gestehungskosten vom Mehrwert in Abzug gebracht werden können.⁴ Die Abgabe beträgt bei Einzonungen mindestens 20 und maximal 50% des Mehrwerts; bei Um- und Aufzonungen zwischen 20 und 40% (Art. 142b Abs. 3 und 4 BauG). Ob Um- und Aufzonungen der Mehrwertabgabe überhaupt unterstellt werden, ist den Gemeinden überlassen. Ihnen verbleiben somit betreffend Höhe und Gegenstand der Abgabe nach wie vor wesentliche Spielräume, welche mittels kommunalen Reglements zu konkretisieren sind.⁵

Im Zeitpunkt der ersten öffentlichen Planaufgabe wird dem Grundeigentümer der Entwurf der Mehrwertabgabeverfügung vorgelegt (Art. 142d Abs. 2 BauG). Sobald die Planung rechtskräftig wird, erlässt die Gemeinde die Abgabeverfügung, welche unter Vorbehalt der aufgelaufenen Teuerung in den Grundzügen dem Entwurf der Abgabeverfügung entsprechen muss (Art. 142d Abs. 3 BauG). Abgabepflichtig ist der Grundeigentümer im Zeitpunkt der Rechtskraft der Planung. Fällig wird die Mehrwertabgabe sodann, wenn der planungsbedingte Mehrwert durch Überbauung oder Veräusserung realisiert wird (Art. 142c Abs. 1 BauG).

⁴ Während der Gesetzeswortlaut gegen eine Abziehbarkeit spricht, geht die Lehre m.E. zu Recht mehrheitlich (jedoch oft ohne nähere Begründung) davon aus, dass diese Kosten abziehbar sind. Vgl. exemplarisch EYMANN, KPG-Bulletin (Fn. 3), S. 117.

⁵ Vortrag Regierungsrat (Fn. 2), S. 40 und 64.

III. Koordination der Mehrwertabgabe mit der Grundstückgewinnsteuer – bundesrechtliche Vorgaben und Berner Lösung

Planungsmassnahmen einer Gemeinde können naturgemäss zu einer Wertsteigerung des Grundstücks und im Falle des Verkaufs somit zu einem Grundstücksgewinn führen. Mit der Grundstückgewinnsteuer, welche im Kanton Bern nach dem monistischen System erhoben wird, findet entsprechend bereits ein teilweiser Ausgleich des planungsbedingten Mehrwertes statt.⁶ Um in diesem Umfang eine Doppelbelastung des Grundeigentümers zu verhindern, bedarf es einer Koordination der beiden Abgabeargumente.

A Koordination nach bernischem Recht

1. Bisheriges Recht

Vor der Änderung des Baugesetzes wurden Planungsvorteile im Kanton Bern – wie in vielen anderen Kantonen – neben der teilweisen Abschöpfung über die Grundstückgewinnsteuer, im Einzelfall über öffentlich-rechtliche Verträge (sogenannte Infrastrukturverträge) abgeschöpft.⁷ Die Berechnung des Planungsmehrwertes und die Bemessung des Abschöpfungsbetrages erfolgten einzelfallweise, uneinheitlich und je nach Interesse der Gemeinde.

Eine Koordination zwischen den beiden Abgaben erfolgte dadurch, dass die Mehrwertabgabe an den Gemeindeanteil der Grundstückgewinnsteuer angerechnet wurde (Anrechnungsmethode). Der Kantonsanteil der Grundstückgewinnsteuer wurde hingegen nicht mit der bereits bezahlten Mehrwertabgabe verrechnet; selbst dann nicht, wenn die bezahlte Mehrwertabgabe höher war als der Gemeindeanteil an der Grundstückgewinnsteuer. Eine Doppelbelastung des Grundstückseigentümers im Umfang des den Gemeindeanteil übersteigenden Betrags der Mehrwertabgabe wurde in Kauf genommen.

2. Neues Recht führt zu Systemwechsel

Mit dem Inkrafttreten des revidierten Baugesetzes erfolgte ein durch das Bundesrecht vorgegebener Systemwechsel und die geleistete Mehrwertabgabe wird bei der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer neu als Teil der Aufwendungen vom Gewinn abgezogen (sog. Aufwendungsmethode, vgl. Art. 142 Steuergesetz des Kantons Bern [StG; BSG 661.11]). Die Berücksichtigung der Mehrwertabgabe erfolgt damit nicht mehr wie bis anhin auf der Ebene Steuerbetrag, sondern neu auf der Ebene des steuerbaren Gewinns. Allerdings wird durch diese Koordination eine zumindest teilweise

Doppelbelastung des planungsbedingten Mehrwertes nicht vermieden. Zur gänzlichen Vermeidung einer Doppelbelastung dürfte mit der Grundstückgewinnsteuer nur noch der konjunkturelle Mehrwert nicht aber der planungsbedingte (bereits mit der Mehrwertabgabe erfasste) Mehrwert besteuert werden.⁸ Der Bundesgesetzgeber hat sich gegen eine solche Koordination entschieden und mit der heute geltenden Regelung eine teilweise Doppelbelastung in Kauf genommen.

3. Übergangsbestimmung

Das revidierte Baugesetz ist seit dem 1. April 2017 in Kraft und anwendbar, wenn die öffentliche Planung, die zu einem Mehrwert führt, nach diesem Datum begonnen hat.⁹ Das bisherige Recht ist im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer hingegen weiterhin relevant, wenn im Zusammenhang mit einem veräusserten Grundstück altrechtlich eine Mehrwertabgabe vertraglich vereinbart wurde. Für solche auf vertraglicher Basis geleistete Mehrwertabgaben gilt Art. 148 aStG und somit die Anrechnungsmethode weiterhin.

B Schnittstelle Fälligkeit

Die Mehrwertabgabe wird gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG bei Veräusserung oder Überbauung des Grundstücks fällig. Zweck dieser Regelung ist, dass die Mehrwertabgabe erst fällig wird, wenn der Grundeigentümer sie auch bezahlen kann; bei ihm also ein Mittelzufluss stattfindet oder er bereit ist, in das Grundstück zu investieren.¹⁰ Das kantonale Baugesetz verweist in Art. 142c Abs. 1 betreffend Veräusserung auf Art. 130 StG. Damit gelten als Veräusserung grundsätzlich dieselben zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Handänderungen, welche auch grundstückgewinnsteuerrechtlich relevant sind.

Der Verweis wirft insbesondere bei Schenkungen und Erbgängen Unklarheiten auf, da lediglich auf Art. 130 StG, nicht aber auf die Ausnahmetatbestände der Art. 131 ff. StG verwiesen wird. Diesbezüglich ist mit Blick in die Materialien zunächst festzustellen, dass im Vortrag des Regierungsrats zur Änderung des Baugesetzes neben dem Kauf und dem Tausch auch die Schenkung erwähnt wird.¹¹ Daneben ist aber zu berücksichtigen, dass es sich um einen sinn gemässen Verweis handelt. Infolge dessen sollte in Einzelfällen mit Blick auf den Sinn und Zweck der Mehrwertabschöpfung von Art. 130 StG abgewichen werden können.¹² Die Entstehungsgeschichte zu Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG macht sodann deutlich, dass unentgeltliche Handänderungen die Abgabefälligkeit

⁶ LUKAS BÜHLMANN/CHRISTA PERREGAUX DU PASQUIER/SAMUEL KISSLING (Fn. 2), S. 8.

⁷ PFLÜGER (Fn. 3), S. 269 f.; BEAT STALDER, in: Müller/Feller (Hrsg.), Bernisches Verwaltungsrecht, 2. Aufl. 2013, § 9 N 73 ff.

⁸ Vgl. dazu ausführlich ETIENNE POLTIER, in: Aemisegger/Moor/Ruch/Tschannen (Hrsg.), Praxiskommentar RPG: Nutzungsplanung, VLP-ASPAN, 2016, N 70 zu Art. 5 RPG.

⁹ Vgl. Baugesetz, T3 Übergangsbestimmung der Änderung vom 9.6.2016 Art. T3-1.

¹⁰ ETIENNE POLTIER (Fn. 8), N 56 zu Art. 5 RPG; PFLÜGER (Fn. 3), S. 290.

¹¹ Vortrag Regierungsrat (Fn. 2), S. 67.

¹² PFLÜGER (Fn. 3), S. 291.

keit gerade nicht auslösen sollen, da in diesem Fall keine Veräusserung im eigentlichen Sinn stattfindet und der Mehrwert nicht realisiert wird.¹³ Im Rahmen einer bundesrechtskonformen und sachgerechten Auslegung muss somit meines Erachtens davon ausgegangen werden, dass unentgeltliche Handänderungen, wie Schenkungen und Erbgänge (inkl. Erbvorbezüge), die Mehrwertabgabe nicht auslösen.¹⁴ Ebenfalls ungeklärt lässt die bernische Regelung die Frage, ob Scheidungen und die damit verbundene Auflösung des Miteigentums resp. Gesamteigentums die Mehrwertabgabe auslösen. Während der Gesetzeswortlaut (Art. 142c Abs. 1 BauG i.V.m. Art. 130 StG) dies nahelegt, ist mit Blick auf den Zweck der Mehrwertabgabe auch hier festzustellen, dass dieses Ergebnis nicht sachgerecht wäre, da im Fall der Scheidung oftmals ebenfalls kein effektiver Mittelzufluss stattfindet.

IV. Koordination zwischen Mehrwertabgabe und Lastenausgleich

A Anwendungsbereich des Lastenausgleichs und Überschneidung mit der Mehrwertabgabe

Beim Lastenausgleich – einer bernischen Besonderheit – handelt es sich um einen privaten Anspruch des Nachbarn infolge öffentlich-rechtlichen Sondervorteils. Ein Anspruch auf Lastenausgleich besteht dann, wenn ein Grundeigentümer einen Sondervorteil nutzt, der ihm durch eine Ausnahmebewilligung, eine Überbauungsordnung oder sonst wie in wesentlicher Abweichung von den örtlichen Bauvorschriften zulasten eines Nachbarn eingeräumt wird und der Nachbar dadurch eine erhebliche Beeinträchtigung erfährt (Art. 30 BauG).¹⁵ Insbesondere wenn der Lastenausgleich durch eine Überbauungsordnung begründet wird, handelt es sich dabei um einen besonderen Anwendungsfall von Art. 5 Abs. 1 RPG, da dadurch ein Teil des planungsbedingten Mehrwerts eines Grundstücks ausgeglichen wird.¹⁶

B Koordination

Auch bei bereits bezahlter Mehrwertabgabe kann ein Nachbar im Baubewilligungsverfahren Lastenausgleichsansprüche geltend machen, wenn die Voraussetzungen dazu gegeben sind. Das Gesetz sieht keine Koordination zwischen diesen beiden Abgabeargumenten vor. Da aber durch den zu zahlenden Lastenausgleich tatsächlich der planungs-

bedingte Mehrwert des Grundstücks vermindert wird, erscheint eine Doppelbelastung des planungsbedingten Mehrwerts nicht sachgerecht; vielmehr müsste der als Lastenausgleich zu bezahlende Betrag vor Berechnung der Mehrwertabgabe vom Mehrwert in Abzug gebracht werden können. Da Lastenausgleichsansprüche aber zeitlich erst nach Rechtskraft der Planung im Baubewilligungsverfahren angemeldet und anschliessend bestimmt werden, können sich dabei faktische Probleme ergeben, denn allfällige Lastenausgleichsansprüche sind beim Erlass der Mehrwertabgabeverfügung oftmals noch gar nicht bekannt.

Eine Koordination wäre meines Erachtens dennoch auf zwei Wegen denkbar. Sofern der Grundstückseigentümer bereits bei Rechtskraft der Planung mit späteren Lastenausgleichsansprüchen rechnet, sollte dieser im Verfahren zum Erlass der Mehrwertabgabeverfügung einen Ergänzungsvorbehalt (analog Art. 178 Abs. 3 StG für die Grundstücksgewinnsteuer) für den Fall der Lastenausgleichspflicht anbringen können. Daneben sollte, auch wenn im Rahmen des Erlasses der Mehrwertabgabeverfügung kein Ergänzungsvorbehalt angebracht wurde (beispielsweise weil nicht mit Lastenausgleichsbegehren gerechnet wurde), eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Mehrwertabgabe nach Art. 56 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Bern vom 23. Mai 1989 (VRPG, BSG 155.21) zulässig sein, sobald der Grundeigentümer lastenausgleichspflichtig wird. Ob und gegebenenfalls wie eine solche Wiederaufnahme oder ein Ergänzungsvorbehalt tatsächlich zugelassen wird, wird die Praxis zeigen.

Weitere Komplikationen sind vorprogrammiert, wenn ein Grundstück nach der Einzonung, aber bevor ein Bauvorhaben realisiert wird, veräussert wird. Die Mehrwertabgabe wird in diesem Fall bei Veräusserung fällig, unter Umständen lange bevor allfällige Lastenausgleichsansprüche bekannt sind. Erschwerend kommt in dieser Konstellation hinzu, dass die Lastenausgleichspflicht und die Mehrwertabgabepflicht nicht mehr dieselben Personen treffen. Den Parteien ist in diesen Fällen zu empfehlen, vertraglich insbesondere zu regeln, wer welche Kosten zu tragen hat und ob diese gegebenenfalls sicherzustellen sind.

V. Schlussfolgerung

Durch die bundesrechtlichen Vorgaben wird die Koordination zwischen Mehrwertabgabe und Grundstücksgewinnsteuer weitgehend festgelegt. Die Mehrwertabgabe wird bei der Berechnung der Grundstücksgewinnsteuer als Aufwendung berücksichtigt. Bei diversen Schnittstellen, insbesondere bei der Fälligkeit, bestehen hingegen offene Fragen. Die Praxis oder gegebenenfalls der Gesetzgeber (vgl. Fn. 1) werden dazu sachgerechte Lösungen entwickeln müssen. Bei der Koordination zwischen Mehrwertabgabe und Lastenausgleich sieht das Gesetz keine Koordinationsmechanismen vor und die Praxis wird zeigen, wie mit einer möglichen Doppelbelastung umgegangen wird.

¹³ PFLÜGER (Fn. 3), S. 292; POLTIER (Fn. 8), N 62 zu Art. 5 RPG.

¹⁴ Vgl. dazu ausführlicher PFLÜGER (Fn. 3), S. 292 f.

¹⁵ ALDO ZAUGG/PETER LUDWIG, Baugesetz des Kantons Bern vom 9. Juli 1985, Kommentar, Bd. 1, 4. Aufl. 2013, N 9 zu Art. 30/31 BauG.

¹⁶ PETER LUDWIG/BEAT STALDER, in: Müller/Feller (Hrsg.), Bernisches Verwaltungsrecht, 2. Aufl. 2013, § 8 N 197; POLTIER (Fn. 8), N 40 zu Art. 5 RPG.