

Münstergasse 2
3011 Bern
Telefon 031 633 76 76
Telefax 031 633 76 25

32.13-07.100

Beschwerdeentscheid vom 3. Juni 2008

Handänderungssteuer (Planungskosten)

Planungskosten bilden nicht Teil der in Art. 6 HPG erwähnten vermögensrechtlichen Leistung für das Grundstück, wenn der Baubeginn im Zeitpunkt der Handänderung gestützt auf das betreffende Projekt noch nicht erfolgt ist. Nicht entscheidend ist der Baubeginn dagegen bei der Annahme des Kaufs einer zukünftigen unbeweglichen Sache gemäss Art. 6a HPG.



Impôts sur les mutations (coûts d'aménagement)

Les coûts d'aménagement ne font pas partie de la prestation de nature pécuniaire mentionnée à l'article 6 LIMG pour l'immeuble, lorsqu'au moment de la mutation, la construction n'a pas encore commencé conformément au projet. Le début de la construction n'est en revanche pas déterminant lors de l'acceptation de l'achat d'un futur immeuble au sens de l'article 6a LIMG.

Sachverhalt

A.

Die X. AG kaufte mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 2. Mai 2007 von der Y. AG das in A. liegende Baugrundstück Gbbl. Nr. 1000. Zusätzlich erwarb die Käuferin von der Verkäuferin die generelle Baubewilligung und die Bauprojektpläne inkl. Baubewilligung sowie sämtliche zugehörigen Unterlagen, die für die Realisierung des Projekts Z. erstellt worden sind (Ziff. I.4. des Kaufvertrages). Der verurkundende Notar B. deklarierte als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer den vereinbarten Kaufpreis in der Höhe von Fr. 3'620'000.00. Am 20. Juni 2007 veranlagte das Kreisgrundbuchamt demgegenüber die Handänderungssteuer auf einer Bemessungsgrundlage von Fr. 5'300'000.00 (Kaufpreis und Planungskosten in der Höhe von Fr. 1'680'000.00 gemäss Ziff. II.3 des Kaufver-

trages) und verlangte die Nachzahlung von Fr. 30'240.00 (1,8 % von Fr. 1'680'000.00) Handänderungssteuer.

B.

Gegen diese Verfügung erhob die X. AG Einsprache und machte geltend, die Planungskosten seien in concreto keine liegenschaftlichen Werte, weil mit den Bauarbeiten noch nicht begonnen worden sei. Mit Einspracheverfügung vom 25. Juli 2007 bestätigte das Kreisgrundbuchamt seine Veranlagungsverfügung vom 20. Juni 2007 mit der Begründung, in Ziff. 3 g des Kreisschreibens der Justizdirektion des Kantons Bern für die praktizierenden Notare sowie die Grundbuchverwalter des Kantons Bern betreffend Abgaberecht vom 15. April 1986 (mit der Änderung vom 28. April 1997, in BN 1999 S. 81 ff.; nachfolgend: Kreisschreiben) würden die Planungskosten als steuerpflichtig erklärt, und zwar unabhängig davon, ob der Baubeginn des betreffenden Projekts bereits erfolgt sei.

C.

Am 17. August 2007 erhob die X. AG bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK) gegen diese Einspracheverfügung Verwaltungsbeschwerde. Sie beantragt, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und die Veranlagung sei entsprechend der Selbstdeklaration auf den Baulandpreis von Fr. 3'620'000.00 zu beschränken und festzusetzen. Zur Begründung macht sie im Wesentlichen geltend, Planungskosten seien vor Baubeginn keine liegenschaftlichen Werte. Für deren Besteuerung fehle eine gesetzliche Grundlage. Die im Jahr 1997 mit Blick auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts wieder eingeführte Praxis der Besteuerung des Wertes einer zukünftigen Sache beziehe sich einzig auf angefangene Bauwerke. Dabei sei die Besteuerung in Abkehr vom Akzessionsprinzip ausnahmsweise dann zugelassen, wenn seitens der Käuferschaft nicht die Erstellung eines Werkes in eigener Regie im Vordergrund stehe, sondern der Kauf einer zukünftigen Sache. Diese gesetzliche Ordnung sei abschliessend. Weisungen der JGK hätten sich dieser Ordnung zu unterstellen. Der Begriff des liegenschaftlichen Werts sei gleich zu definieren wie im Recht der Grundstückgewinnsteuer. Die Handänderungssteuer bemesse sich wie die Grundstückgewinnsteuer auf dem Wert des handändernden Objekts und orientiere sich am Akzessionsprinzip. Daher würden Planungskosten, solange mit den entsprechenden Bauarbeiten noch nicht begonnen worden sei, unter Mobilien fallen und dürften im konkreten Fall nicht besteuert werden.

In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 19. September 2007 beantragt das Kreisgrundbuchamt die Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin hält in ihrer Stellungnahme vom 1. Oktober 2007 an ihren Anträgen fest.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften ist, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

Die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamtes kann bei der JGK Verwaltungsbeschwerde erhoben werden (Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern [HPG; BSG 215.326.2]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21; Art. 26 Abs. 1 HPG). Die Steuerpflichtigen können sich vor den kantonalen Instanzen durch im Notariatsregister des Kantons Bern eingetragene Notarinnen und Notare vertreten lassen (Art. 26 Abs. 2 HPG).

1.2 Zur Verwaltungsbeschwerde ist befugt, wer ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung hat (Art. 65 Bst. a VRPG). Die Beschwerdeführerin ist durch die angefochtene Einspracheverfügung beschwert und daher befugt, dagegen Beschwerde zu erheben. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Bei Handänderungen von Grundstücken ist dem Kanton eine Steuer zu entrichten (Art. 1 i.V.m. Art. 5 HPG). Die Steuer wird aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückserwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die die Erwerberin oder der Erwerber der Veräussererin oder dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (Art. 6 HPG).

2.2 Da die Steuer von der Gegenleistung für das Grundstück zu entrichten ist, sind gemäss dem Kreisschreiben (Ziff. 3 g) nur liegenschaftliche Werte steuerpflichtig. Dabei sind die nötigen Angaben vom Steuerpflichtigen selbst zu liefern. Als liegenschaftlich und somit steuerpflichtig gelten namentlich folgende Werte:

- Inkonvenienzenschädigungen;
- Sonderentschädigungen für die Errichtung von eingetragenen dinglichen Rechten;
- Separate Entschädigungen für Apparate, Cheminées, Bäume usw., sofern diese Gegenstände im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs bereits Bestandteilscharakter aufweisen;
- Erschliessungskosten;

- Planungskosten.

3.

3.1 Dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 2. Mai 2007 ist Folgendes zu entnehmen: Vertragsgegenstand ist das Grundstück Gbbl. Nr. 1000 (Ziff. I.1). Die Verkäuferschaft hat für die darauf vorgesehene Realisierung des Projekts Z. eine generelle Baubewilligung erwirkt und wird bis spätestens 31. Dezember 2007 das Gesuch um Erteilung der definitiven Baubewilligung einreichen (Ziff. I.2). Die Käuferschaft beabsichtigt, das Projekt nach erfolgtem Erwerb des Baugrundstücks selber zu realisieren oder durch eine Totalunternehmung realisieren zu lassen (Ziff. I.3). Zusätzlich erwirbt sie von der Verkäuferschaft daher die generelle Baubewilligung und die Bauprojektpläne inkl. Baubewilligung (Planungsergebnis) sowie sämtliche zugehörigen Unterlagen, welche für die Realisierung des Projekts Z. erstellt worden sind. Die Übergabe der Originalakten erfolgt innerhalb von 10 Tagen nach Abschluss des Vertrages (Ziff. I.4.). Den Kaufpreis für das Baugrundstück haben die Parteien auf Fr. 3'620'000.00 festgesetzt (Ziff. II.1) und den Preis für das Planungsergebnis auf Fr. 1'680'000.00 (Ziff. II.3). Nutzen, Schaden und Gefahr gehen am 1. Mai 2007 auf die Käuferschaft über (Ziff. II.7). Die Parteien erklären, dass das Vertragsobjekt unüberbaut ist und dass sich darauf keine angefangenen Bauten befinden. Weiter bestätigen sie, dass die Käuferschaft keine TU-, GU- oder sonstige Werkverträge abgeschlossen hat oder abzuschliessen gedenkt, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem vorliegenden Kauf stehen. Die Käuferschaft sei frei, mit wem sie solche Verträge abschliesse (Ziff. II.13).

Streitig ist, ob der von der Beschwerdeführerin für das Planungsergebnis bezahlte Kaufpreis Teil der in Art. 6 HPG erwähnten vermögensrechtlichen Leistung für das Grundstück bildet. Die Vorinstanz hat in Anwendung von Ziff. 3 g des Kreisschreibens die Kosten für das Planungsergebnis als steuerpflichtig erklärt. Anders als in Ziff. 3 e in der ursprünglichen Fassung des Kreisschreibens seien Planungskosten unabhängig vom Baubeginn als liegenschaftliche Werte steuerlich zu erfassen. Dagegen wendet die Beschwerdeführerin ein, Planungskosten stellten vor Baubeginn keine liegenschaftlichen Werte dar.

3.2 Vor der Änderung des Kreisschreibens vom 28. April 1997 galten Planungskosten als liegenschaftlich und somit steuerpflichtig, sofern der Baubeginn gestützt auf das betreffende Projekt bereits erfolgt war. In diesem Fall waren sie voll anzurechnen. Keine Steuerpflicht lag dagegen vor, wenn der Baubeginn im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs noch nicht erfolgt war, oder Entschädigungen für nicht realisierte oder realisierbare Projekte bezahlt wurden (vgl. Ziff. 3 e in der ursprünglichen Fassung des Kreisschreibens). Planungskosten unterlagen somit ausdrücklich nur dann der Handänderungssteuer, wenn der Baubeginn

gestützt auf das betreffende Projekt im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs bereits erfolgt war. Dazu wurde argumentiert, die Handänderungssteuer werde aufgrund aller vermögenswerten Gegenleistungen des Erwerbers für die Übertragung des Grundstücks einschliesslich der Zugehör bemessen. Planungsunterlagen für die zukünftige Ausführung von Bauprojekten stellten jedoch weder Bestandteil noch Zugehör eines Grundstücks dar. Die Gegenleistung für mitübernommene Bauprojekte sei demzufolge eine Entschädigung für einen nichtliegenschaftlichen Wert und unterliege daher der Handänderungssteuer grundsätzlich nicht. Erst im Zuge der Realisierung gehe das Bauprojekt (bzw. die Planungsunterlage) als geistige Grundlage der Baute im Grundstück auf und erhalte Bestandteilcharakter (vgl. BVR 1985 S. 394 f., PETER RUF, Handänderungsabgaberecht, Bern 1984, Art. 7, N. 25 und BVR 1982 S. 127 f.).

3.3 Mit der Anpassung des Kreisschreibens an die neue Veranlagungspraxis beim Kauf einer künftigen Sache (vgl. BN 1999 S. 81 ff.) wurde gleichzeitig auf die oben dargelegte Präzisierung verzichtet und nur noch festgehalten, als liegenschaftlich und somit steuerpflichtig würden namentlich Planungskosten gelten (Ziff. 3 g des Kreisschreibens). Daraus kann jedoch entgegen der Meinung der Vorinstanz nicht geschlossen werden, Planungskosten seien nun generell als liegenschaftliche Werte steuerlich zu erfassen. Ziff. 3 g des Kreisschreibens ist vielmehr im Zusammenhang mit Art. 6 und Art. 6a HPG zu lesen. Planunterlagen für die zukünftige Ausführung von Bauprojekten stellen weder Bestandteil noch Zugehör eines Grundstücks dar. Erst mit dem Baubeginn wird ein unmittelbarer zivilrechtlicher Zusammenhang mit dem Grundstück geschaffen, der sowohl im Bereich der Grundstückgewinnsteuer wie auch im Handänderungssteuerrecht den Übergang zum liegenschaftlichen Wert bewirkt. Planungskosten sind deshalb grundsätzlich nicht steuerpflichtig, wenn der Baubeginn im Zeitpunkt der Handänderung gestützt auf das betreffende Projekt noch nicht erfolgt ist. Nicht entscheidend ist der Baubeginn dagegen bei der Annahme des Kaufs einer zukünftigen unbeweglichen Sache gemäss Art. 6a HPG (vgl. Ziff. 3 b und c des Kreisschreibens).

3.4 Der Baubeginn des von der Beschwerdeführerin übernommenen Projekts Z. ist zweifellos nicht vor der Handänderung erfolgt. Der Kaufpreis für das Planungsergebnis ist demzufolge eine Gegenleistung für einen nichtliegenschaftlichen Wert und unterliegt daher der Handänderungssteuer grundsätzlich nicht. Im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise lässt sich auch nicht sagen, das Geschäft komme im Ergebnis dem Kauf einer zukünftigen unbeweglichen Sache gleich. Ein Vertragsverbund, welcher darauf abzielt, der Beschwerdeführerin das Eigentum an einer schlüsselfertigen Baute zu verschaffen, liegt schon deshalb nicht vor, weil sie frei ist, ob, wann und vom wem sie ihr Grundstück überbauen lassen will. Mit dem Kaufvertrag wurde weder ein Werkvertrag abge-

schlossen noch besteht eine Verpflichtung zum Abschluss eines solchen. Mit der Handänderungssteuer soll im Übrigen der Rechtsverkehr, d.h. die Handänderung von Grundstücken, erfasst werden. Es erscheint daher als unsachgemäss, eine von der Beschwerdeführerin umzusetzende zukünftige Wertvermehrung ihres Grundstücks mit der Handänderungssteuer zu belasten. Dies selbst dann, wenn die Übernahme der Planungskosten eine unabdingbare Voraussetzung für den Abschluss des Kaufvertrages gewesen sein sollte.

4.

Zusammengefasst gelangt die JGK zum Schluss, dass die Kosten für das Planungsergebnis im konkreten Fall einen nichtliegenschaftlichen Wert darstellen, weshalb die Handänderungssteuer gestützt auf Art. 6 HPG lediglich auf dem Kaufpreis für das Baugrundstück zu veranlagen ist. Die Beschwerde ist daher gutzuheissen.

5.

Bei diesem Ausgang des Beschwerdeverfahrens werden gestützt auf Art. 108 Abs. 2 VRPG keine Verfahrenskosten erhoben.

Das Kreisgrundbuchamt hat der obsiegenden Beschwerdeführerin die Parteikosten für das Beschwerdeverfahren vor der JGK zu ersetzen (Art. 108 Abs. 3 VRPG). Zur Kostennote von B. ist zu bemerken, dass für das Einspracheverfahren kein Anspruch auf Parteikostenersatz besteht (Art. 107 Abs. 3 VRPG). Zudem ist die Beschwerdeführerin gemäss dem Schreiben ihres Vertreters vom 16. Mai 2008 selber mehrwertsteuerpflichtig und kann gestützt auf Art. 38 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) grundsätzlich die ihm bezahlten Mehrwertsteuern als Vorsteuer von ihrer eigenen Mehrwertsteuerrechnung abziehen. Dass sie ausnahmsweise für die anwaltliche Leistung nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist, wird nicht geltend gemacht. Für das vorliegende Beschwerdeverfahren werden deshalb das Honorar auf Fr. 3'480.00 und die Auslagen auf Fr. 39.00 festgesetzt. Die ebenfalls geltend gemachten Mehrwertsteuern sind nicht zu ersetzen. Der vom Kreisgrundbuchamt geschuldete Parteikostenersatz beträgt somit insgesamt Fr. 3'519.00.

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Handänderungssteuer wird in Abänderung der Verfügung des Kreisgrundbuchamts vom 25. Juli 2007 auf Fr. 65'160.00 festgesetzt.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.

3.

Das Kreisgrundbuchamt hat der X. AG für das Beschwerdeverfahren vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion einen Parteikostenbeitrag in der Höhe von Fr. 3'519.00 zu bezahlen.