

Merkblatt
betreffend Veranlagungspraxis zu Artikel 6a des Gesetzes
betreffend die Handänderungssteuer (HG)

1. Motion Haas

Der Grosse Rat hat am 13. März 2019 die Motion 237-2018 "Wiederherstellung der vom Grossen Rat gewollten Praxis bei der Handänderungssteuer" von Grossrat Haas überwiesen. In der Übergangsphase nach der Annahme der Motion bis zum Inkrafttreten der Gesetzesrevision gilt einheitlich die bisher von der Mehrheit der Grundbuchämter angewandte Praxis.

Dieses Merkblatt erläutert steuerpflichtigen Personen, Notarinnen und Notaren und weiteren Interessierten die Grundsätze bei der Veranlagung der Handänderungssteuer beim Erwerb von schlüsselfertigen Bauten.

2. Schlüsselfertige Bauten, Verbindung von Kauf- und Werkverträgen

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.¹

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.

3. Kriterien für die Annahme des Kaufs einer schlüsselfertigen Baute

Aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände muss feststehen, dass der Boden samt der zu erstellenden Baute das Erwerbsobjekt bildet. Der Vertragswille der Käuferschaft muss auf den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute gerichtet sein. Nicht entscheidend ist nach dem oben Gesagten, ob die Baute im Zeitpunkt der Grundbucheintragung ganz oder teilweise erstellt ist, oder ob sie erst projiziert ist. Kauf- und Werkvertrag müssen so voneinander abhängig sein, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen Vertrages gekommen wäre. Das Geschäft als Ganzes muss im Ergebnis dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommen. Zentrales Element ist dabei die tragende, **aktive Rolle der Verkäuferin bzw. des Verkäufers**. Auf die äussere Form und Bezeichnung des Vertragswerkes (reiner Kaufvertrag auf eine schlüsselfertige Baute, kombinierter Kauf-/Werkvertrag, separate Kauf- und Werkverträge) kommt es für die Festlegung der Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer nicht an.

¹ Artikel 6a des Gesetzes vom 18.03.1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG, BSG 215.326.2).



Als Erwerb von Bauland gilt praxisgemäss nicht nur der Erwerb von unüberbauten Grundstücken, sondern auch die Einräumung eines selbstständigen und dauernden Baurechts oder der Erwerb eines Grundstücks mit Abbruchobjekten.

Folgende **Anhaltspunkte** sprechen für die Annahme eines Kaufs einer schlüsselfertigen Baute:

- Die Ausgestaltung des Vertragsobjekts ist im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits im Detail festgelegt (Baubeschrieb, durch die Verkäuferschaft eingereichtes Baugesuch oder erwirkte Baubewilligung): Die Käuferschaft hat keinen massgeblichen Einfluss auf die Bauarbeiten. Die Käuferschaft kann die Gebäudeerstellung oder -vollendung nicht selber vornehmen. Ein Mitbestimmungsrecht der Käuferschaft bei der Auswahl der einzelnen Materialien und bei gewissen Einzelheiten der Innenausstattung ändert indes an der Qualifizierung als Kauf einer schlüsselfertigen Baute nichts.
- Die Leistung der Käuferschaft ist zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses bereits klar festgelegt (Pauschalpreis).
- Die Verkäuferschaft ist verantwortlich für die Fertigstellung der Baute. Nutzen und Gefahr gehen auf den Zeitpunkt der Fertigstellung der Baute auf die Käuferschaft über.

Sind der Kauf- und der Werkvertrag hingegen unabhängig voneinander und ist die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie, wann und mit wem sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich in keiner Weise eingeschränkt, kann der Werklohn nicht der Handänderungssteuer unterstellt werden und es erfolgt keine Zusammenrechnung. In ihrer Dispositionsfreiheit nicht beschränkt ist die Käuferschaft, wenn die Verkäuferschaft lediglich das Land anbietet, aber die Käuferschaft den Werkunternehmer, den Generalunternehmer oder den Totalunternehmer auswählt, mit der Projektierung beauftragt, und letztlich mit ihm einen Werkvertrag abschliesst (vgl. dazu allerdings hienach Ziff. 4). In diesem Fall trägt die Käuferschaft (und nicht die Verkäuferschaft) sämtliche Risiken, ihr kommt die aktive Rolle zu ("Motorprinzip"). Folglich bewirken Vorabklärungen, Projektstudien, Baugesuche und dergleichen, *welche die Käuferschaft* zeitlich vor Abschluss des Erwerbsgeschäftes veranlasst, keine Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag, die dem Kauf einer künftigen Sache gleichkommen. Ebenfalls nicht unter die Zusammenrechnung fällt der Sachverhalt, in dem sich die Verkäuferschaft des Grundstücks lediglich die Ausführung gewisser Arbeiten an der zu erstellenden Baute oder die Überbauung des Grundstückes innerhalb eines bestimmten Zeitraumes (namentlich bei von der Einwohnergemeinde auferlegter Überbauungspflicht) versprechen lässt.

4. Dreiparteienverhältnis

Eine Besonderheit liegt vor, wenn die Verträge über den Verkauf des Grundstücks und über die Erstellung der Baute auf diesem Grundstück nicht von den gleichen Parteien abgeschlossen werden. Trotz fehlender (tatsächlicher oder wirtschaftlicher) Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer kann der Werklohn unter Umständen dennoch in die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer einbezogen werden, wenn ein Rechtsgeschäft *seinem wirtschaftlichen Gehalt nach* dem

Kauf einer künftigen Sache gleichkommt. Zentrales Kriterium dafür ist, dass die Dispositionsfreiheit der Käuferin bzw. des Käufers *durch die Verkäuferin bzw. den Verkäufer* erheblich eingeschränkt sein muss; **der Verkäuferin bzw. dem Verkäufer** muss eine **aktive Rolle** zukommen. Kauf- und Werkvertrag sind dann so voneinander abhängig, dass sie in der Erfüllung ein einheitliches Schicksal haben. Der Wille der Vertragsparteien ist darauf ausgerichtet, der Käuferschaft eine schlüsselfertige Baute nach Massgabe der Baubewilligung zu übertragen. Die Erstellung oder die Vollen- dung des Gebäudes kann nicht durch die Käuferschaft selber vorgenommen werden.

Folgende **Anhaltspunkte** sprechen im Dreiparteienverhältnis für die Annahme eines Kaufs einer schlüsselfertigen Baute:

- Bei einer engen wirtschaftlichen oder rechtlichen Verbindung zwischen der Verkäuferschaft und der Werklieferantin bzw. dem Werklieferanten (beispielsweise bei Konzerngesellschaften);
- bei Vorliegen einer Baubindung;
- bei Gesamtüberbauungen, bei welchen die Verkäuferschaft und der Werkunternehmer (Generalunternehmer / Totalunternehmer) eng zusammenarbeiten, mit dem Ziel, der Käuferschaft eine schlüsselfertige Baute anzubieten. Typischerweise ist das der Fall bei Gesamtüberbauungen, deren Planung und Projektierung noch durch die Verkäuferschaft erfolgt, diese also das Baugesuch gestellt beziehungsweise die (Gesamt-)Baubewilligung erwirkt hat und die Käuferschaft mit dem als Generalunternehmer auftretenden Dritten einen Werkvertrag abschliesst nach Massgabe der bereits bewilligten Pläne für die Überbauung des Grundstücks.

5. Unterlagen für die Veranlagung

Die Gegenleistung für den Grundstückerwerb besteht aus allen vermögensrechtli- chen Leistungen, die die Erwerberin oder der Erwerber der Veräusserin oder dem Veräusserer *oder Dritten* für das Grundstück zu erbringen hat (vgl. Art. 6 HG). Beim Erwerb einer schlüsselfertigen Baute bedeutet dies, dass auch der Werklohn Be- standteil der Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer ist.

Macht die Erwerberin bzw. der Erwerber geltend, lediglich der Kaufpreis für das Bau- land bilde Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer, sind dem Grund- buchamt im Rahmen der Selbstdeklaration der Handänderungssteuer (GB- Formular 2 bzw. GB-Formular 2a) folgende Unterlagen einzureichen:

- eine Kopie der Baubewilligung, *oder*, sofern noch nicht vorhanden, eine Kopie des eingereichten Baugesuches, *oder* eine Erklärung der Steuerpflichtigen bzw. der Vertreterin oder des Vertreters, dass noch kein Baugesuch eingereicht wurde;
- eine Baulanderklärung der Steuerpflichtigen bzw. der Vertreterin oder des Vertre- ters (z. B. gemäss der Baulanderklärung in MUSA VbN² Nr. 621.1 Ziff. III./13, Ver- sion Teillieferung 38, 11/2018³).

² Musterurkundensammlung des Verbandes bernischer Notare.

³ "Die Vertragsparteien erklären, dass das Vertragsobjekt unüberbaut ist und dass darauf keine sich im Bau befindlichen Bauten und Anlagen stehen. Die Parteien bestätigen, dass der Käufer in seiner Ent- scheidung, wie und wann er das Grundstück überbauen will, frei ist".

Zusätzliche Unterlagen sind nur auf Aufforderung des Grundbuchamtes hin einzureichen (Art. 17 Abs. 1 HG). Vorbehalten bleibt eine spätere Nachveranlagung gemäss Art. 19 HG.

6. Inkrafttreten

Dieses Merkblatt tritt sofort in Kraft und wird auch auf alle bei den Grundbuchämtern bereits hängigen Veranlagungsverfahren angewandt.

Ostermundigen, 6. Mai 2019

Der Vorsitzende der Geschäftsleitung
der Grundbuchämter des Kantons Bern

Dr. iur. Daniel Santschi, Notar