

DIE MEHRWERTABGABE IN IMMOBILIEN- TRANSAKTIONEN

CHANCEN UND RISIKEN FÜR KÄUFER- UND VERKÄUFERSCHAFT

ROCCO RIGOZZI

LL. M., Rechtsanwalt, im Kanton Tessin zugelassener Notar,
Senior Associate bei Bär & Karrer AG

KILIAN MÜLLER

Rechtsanwalt, Senior Associate bei Bär & Karrer AG

Stichworte: Mehrwertabgabe, Immobilientransaktionen, Due Diligence, Vertragsgestaltung

Der Bund verpflichtet die Kantone, Planungsvorteile bei Grundstücken durch eine Mehrwertabgabe auszugleichen. Die kantonale Ausgestaltung dieser Mehrwertabgabe ist unterschiedlich, und Erfahrungswerte fehlen noch weitgehend. In der Praxis zeigt sich deshalb, dass die Mehrwertabgabe bei Immobilientransaktionen zu Fragen führt. Die Autoren geben in diesem Beitrag einleitend einen Überblick über die gesetzliche Regelung der Mehrwertabgabe, um danach die Frage zu beantworten, was es bei der Prüfung eines Kaufobjekts und der Gestaltung der Verträge zu beachten gilt.

I. Die Mehrwertabgabe – ein Überblick

1. Gesetzliche Grundlage der Mehrwertabgabe?

Am 1.5.2014 trat die Revision des Raumplanungsgesetzes (RPG) in Kraft. Neu eingeführt wurden die *Absätze 1^{bis}–1^{sexies} von Art. 5 RPG*. Diese sind nicht direkt anwendbar, sondern verpflichten die Kantone vielmehr, in ihrer Ausführungsgesetzgebung Planungsvorteile bei Grundstücken auszugleichen. Die neuen Absätze sollten den bereits existierenden, von den Kantonen aber bisher kaum umgesetzten Gesetzgebungsauftrag aus Art. 5 Abs. 1 RPG verwirklichen.

Die Mehrwertabgabe – als Vorteilsausgleich – stellt ein *Pendant bzw. Korrelat zur Minderwertentschädigung bei (materieller) Enteignung* dar.¹ Sie will primär diejenigen Fälle erfassen bzw. ausgleichen, in denen der Wert eines Grundstückes aufgrund einer planerischen Massnahme ohne jegliches Zutun des Grundeigentümers, einzig aufgrund eines staatlichen Hoheitsaktes, erheblich steigt.² Der Grundgedanke ist klar: Nicht nur Grundeigentümer sollen von solchen Wertsteigerungen wirtschaftlich profitieren.

2. Mindestvorgaben des Raumplanungsgesetzes

Das *RPG* bestimmt nur die *Mindestanforderungen*, die von den Kantonen in ihrer Gesetzgebung zwingend umzuset-

zen sind. Alle Kantone haben in der Zwischenzeit Ausführungsbestimmungen erlassen, sei es in eigenständigen kantonalen Gesetzen³ oder durch neue Bestimmungen in ihren Planungs- und Baugesetzen⁴.

Aus den neuen RPG-Bestimmungen ergeben sich folgende *Mindestanforderungen an die Mehrwertabgabe*:

– Die aus der Planungsmassnahme – d. h. Planungen nach dem RPG, konkret Massnahmen auf Stufe der Nutzungsplanung i. S. v. 14 ff. RPG – resultierenden Vorteile haben die Kantone *mindestens im Umfang von 20%* auszugleichen.⁵ Während die meisten Kantone nur dieses Minimum von 20% erheben, erheben etwa die Kantone Ba-

¹ Vgl. Art. 5 Abs. 2 RPG und Art. 26 Abs. 2 BV.

² Vgl. DIEGO WEDER/ANNA BUSSMANN, Die Mehrwertabgabe, Expert Focus, EF 4/19, [WEDER/BUSSMANN], S. 338.

³ Z. B. im Kanton Zürich mit dem Mehrwertausgleichsgesetz (MAG ZH).

⁴ Z. B. im Kanton Tessin mit den Anpassungen der Legge sullo sviluppo territoriale (LST TI), im Kanton Bern des Baugesetzes (BauG BE) und im Kanton Basel-Stadt des Bau- und Planungsgesetzes (BPG BS).

⁵ Vgl. Art. 5 Abs. 1^{bis} Satz 1 RPG.

- sel-Stadt, Bern und Graubünden eine Abgabe von bis zu 50%.⁶
- Dieser Ausgleich wird mit der *Überbauung des Grundstücks* oder dessen *Veräusserung fällig* (vgl. Art. 5 Abs. 1^{bis} Satz 2 RPG).
 - Mindestens Mehrwerte bei neu und dauerhaft einer Bauzone (i. S. v. Art. 15 RPG) zugewiesenem Boden müssen ausgeglichen werden (sog. *Einzonungen*).⁷
 - Die *Einnahmen* aus der Mehrwertabgabe sind *zweckgebunden*. Sie müssen zwingend als Entschädigungen für materielle Enteignungen oder als Ausgleich für raumplanerische Massnahmen nach Art. 3 RPG verwendet werden (vgl. Art. 5 Abs. 1^{er} RPG).
 - Die Kantone können von der Erhebung der Mehrwertabgabe *absehen*, wenn (i) ein Gemeinwesen abgabepflichtig wäre⁸ oder (ii) der voraussichtliche Abgabebetrag in einem ungünstigen Verhältnis zum Erhebungsaufwand steht (m. a. W. sollen lediglich erhebliche Wertsteigerungen erfasst werden).⁹ Gerade letzte Ausnahme wurde in die kantonalen Regelungen sehr unterschiedlich umgesetzt, namentlich mit *Freibeträgen* (als Beträge, die von der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen sind) oder *Freigrenzen* (bei deren Überschreitung die gesamte Mehrwertabgabe geschuldet ist). Die von den Kantonen am häufigsten gewählte Variante ist die Freigrenzenlösung, wobei die Freigrenze bis zu CHF 50 000.- (Kantone Basel-Landschaft und Luzern) betragen kann.¹⁰
 - Schliesslich ist die *bezahlte Abgabe* bei der Bemessung einer allfälligen *Grundstückgewinnsteuer* als Teil der Aufwendungen vom Gewinn *in Abzug zu bringen*.¹¹ Die Kantone müssen ihre Regelungen zur Grundstückgewinnsteuer dahingehend anpassen, dass die bezahlte Mehrwertabgabe an die Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer angerechnet wird. Da nur die bezahlte Mehrwertabgabe abzugsfähig ist und der von der Mehrwertabgabe erfasste Betrag (vollständiger Planungsvorteil) von der Grundstückgewinnsteuer nicht ausgenommen ist, führt dies dazu, dass der Mehrwert grösstenteils doppelt belastet wird, indem er sowohl der Mehrwertabgabe wie auch der Grundstückgewinnsteuer unterliegt.¹² Durch die Anrechnung der bezahlten Mehrwertabgabe wird diese *Doppelbelastung zwar gemindert, nicht aber aufgehoben*.¹³ Bei einer kaufvertraglichen Regelung über die Tragung der Mehrwertabgabe ist daher die Abzugsmöglichkeit der Verkäuferschaft bei der Grundstückgewinnsteuer angemessen zu berücksichtigen.

3. Umsetzung auf kantonalen Ebene

Neben diesen Mindestvorgaben *verbleibt den Kantonen Spielraum*. Dies sowohl bei der Umsetzung der bundesrechtlichen Mindestvorgaben als auch für *zusätzliche Verschärfungen*.¹⁴

Die Kantone haben die Möglichkeit *weitere Abgabetatbestände* zu definieren und diese der Mehrwertabgabe zu unterstellen.¹⁵ So unterstellt die Mehrheit der Kantone *Umzonungen*¹⁶ und *Aufzonungen*¹⁷ der Mehrwertabgabepflicht

und definiert deren Anwendungsbereiche (Ausnahmen: Appenzell Ausserrhoden, Basel-Landschaft, Genf, Neuenburg, Nidwalden und Thurgau). Daneben sehen einige Kantone weitere *Spezialtatbestände* vor, z. B. Basel-Stadt (Vorteile, die entstehen, wenn die zulässige Geschossfläche durch einen Bebauungsplan oder durch eine Bewilligung vergrössert wird; vgl. § 120 Abs. 1 Bau- und Planungsgesetz Basel-Stadt), Appenzell Innerhoden (Mehrwert am Boden, der durch die Bewilligung von Abparzellierungen gemäss bauerlichem Bodenrecht entsteht; vgl. Art. 90a des Baugesetzes Appenzell Innerhoden) oder Jura (Mehrwerte, die durch Ausnahmebewilligungen ausserhalb der Bauzone resultieren; vgl. Art. 111a Abs. 1 lit. c Loi sur les constructions et l'aménagement du territoire des Cantons Jura).

Die Teilrevision des RPG von 2014 sollte die Siedlungsentwicklung nach innen verstärken, indem etwa Baulücken gefüllt, Siedlungen verdichtet, Industriebranchen umgenutzt sowie überdimensionierte Bauzonen verkleinert werden. Dies führt dazu, dass der Tatbestand der Einzonung auf Kosten der durch kantonal und kommunales Recht eingeführten Tatbestände der Um- und Aufzonungen an Bedeutung verlieren wird.¹⁸

Schliesslich sehen einige Kantone die Möglichkeit vor, den planungsbedingten Mehrwertausgleich *durch öffentlich-rechtliche Verträge zu regeln*. Voraussetzung ist, dass eine gleichwertige Lösung erzielt wird.¹⁹ Hier tritt die vertragliche Lösung anstelle der Mehrwertabgabe.²⁰

Aufgrund des Spielraums der Kantone wird der Rechtsberater, der mit Fragen der Mehrwertabgabe kon-

⁶ Zum Teil sind auch differenzierte Lösungen je nach Abgabentatbestand vorgesehen; vgl. z. B. die Regelung in Art. 94 LST TI.

⁷ Vgl. Art. 5 Abs. 1^{bis} Satz 3 RPG.

⁸ Vgl. z. B. die ausführliche Regelung in Art. 96 LST TI.

⁹ Vgl. Art. 5 Abs. 1^{quinq} RPG.

¹⁰ Um Missbräuche durch Parzellierungen zu vermeiden, enthalten die kantonalen Regelungen oft Bestimmungen, wonach bei wirtschaftlich oder rechtlich zusammengehörenden Grundstücken die Summe der Mehrwerte aller Grundstücke massgebend ist (siehe etwa § 4 Abs. 3 MAG ZH).

¹¹ Vgl. Art. 5 Abs. 1^{sexies} RPG.

¹² Vgl. WEDER/BUSSMANN, S. 339.

¹³ Vgl. ANDREAS TINNER, Mehrwertabgabe nach Artikel 5 RPG, Zürich 2019 [TINNER], S. 288, der empfiehlt, dass die Regelungen betreffend Grundstückgewinnsteuer und Mehrwertabgabe überdacht und aufeinander abgestimmt werden.

¹⁴ Siehe tabellarische Übersicht über die Umsetzung in den Kantonen in WEDER/BUSSMANN, S. 344 ff.

¹⁵ Vgl. MARKUS RÜSSLI, Mehrwertausgleich in den Kantonen – ein Überblick, in ZBI 122/2021 [RÜSSLI], S. 187 ff., S. 190 f.

¹⁶ Zuweisungen zu einer anderen Zone mit besserer Nutzungsmöglichkeit (z. B. eine Industrie- in eine Wohnzone).

¹⁷ Nutzungsänderungen innerhalb der gleichen Bauzone, die eine rentablere Nutzung des Bodens erlauben (z. B. Erhöhung der Ausnützung).

¹⁸ Vgl. auch TINNER, S. 290 f.

¹⁹ Z. B. § 36h Abs. 1 Planungs- und Baugesetz Kanton Schwyz, § 21 MAG ZH und § 52a Abs. 2a des Planungs- und Baugesetzes des Kantons Zug. Wobei das Gleichwertigkeitserfordernis wohl verlangt, dass die vertragliche Lösung der kantonalen Mindestregelung entspricht.

²⁰ RÜSSLI, S. 200 f.

frontiert ist, immer auch die kantonalen und kommunalen Regelungen (u. a. in den Bau- und Zonenordnungen) prüfen müssen.²¹ Trotz diesen Unterschieden in den kantonalen Regelungen bestehen auch Parallelen, weshalb die gegenseitige Berücksichtigung kantonalen Rechtsprechungen (neben der bundesgerichtlichen Rechtsprechung) geboten erscheint.

Wie gesehen bestehen *Berührungspunkte und Unterschiede zur Grundstücksgewinnsteuer*, die ebenfalls Gewinne bzw. Mehrwerte bei Handänderungen erfasst.²² So wird die Grundstücksgewinnsteuer anders als die Mehrwertabgabe (die auch bei einer Überbauung fällig wird) lediglich bei Handänderungen erhoben. Zudem erfasst die Grundstücksgewinnsteuer, neben Mehrwerten durch behördliche Planungsmassnahmen, auch konjunkturelle Wertzuwachs-gewinne. Angesichts dieser Parallelen hat die Verkäuferschaft künftig bei der Veräusserung eines Grundstückes, das von einer wertsteigernden Planungsmassnahme profitiert hat, beide teilweise kumulierten Lasten zu berücksichtigen (jedenfalls, wenn es ihr nicht gelingen sollte, die Mehrwertabgabe vertraglich auf die Käuferschaft abzuwälzen).

4. Wer schuldet die Mehrwertabgabe?

Schuldner der Mehrwertabgabe ist in aller Regel derjenige, der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der die Mehrwertabgabe auslösende Planungsmassnahme (also Einzonungen, allenfalls Um- und Aufzonungen) als Eigentümer des Grundstückes im Grundbuch eingetragen ist.²³ Sonderregelungen bestehen etwa bei der Veräusserung selbständiger und dauernder Baurechte.²⁴

Schliesslich sind auch *Spezialfälle* von Eigentumsübertragungen zu berücksichtigen, welche die Fälligkeit der Mehrwertabgabe *nicht auslösen*, wie Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug, güterrechtliche Auseinandersetzung oder Schenkung.²⁵ Hier geht die Abgabepflicht auf die Rechtsnachfolger über (z. B. § 6 i. V. m. § 10 Abs. 3 MAG ZH). Schuldner ist hier der Grundeigentümer zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Mehrwertabgabe (siehe unten).

5. Veranlagung und Fälligkeit der Mehrwertabgabe

Abzugrenzen ist die Veranlagung von der Fälligkeit der Mehrwertabgabe:

A) Veranlagung der Mehrwertabgabe («Bemessungszeitpunkt»)

Massgeblich für die Entstehung der Mehrwertabgabeforderung und die Bemessung des Mehrwerts ist der Zeitpunkt des Inkrafttretens der entsprechenden Planungsmassnahme (sei es eine Ein-, Um- oder Aufzonung; vgl. z. B. § 3 Abs. 2 MAG ZH).²⁶

Wann eine solche Planungsmassnahme in Kraft tritt, ergibt sich aus den einschlägigen raumplanerischen Bestimmungen. Die hier relevanten Planungsmassnahmen resultieren primär aus – grundeigentümergebundenen (vgl. Art. 21 Abs. 1 RG) – Nutzungsplänen (i. S. v. Art. 14 ff. RPG) bzw. deren Änderungen. Für den Zeitpunkt der Verbindlichkeit der Festsetzung des jeweiligen Nutzungsplans

(bzw. seiner nachträglichen Änderungen) wird grundsätzlich auf den Zeitpunkt abgestellt, zu dem die zuständige kantonale Behörde den Plan genehmigt (vorbehaltlich allfälliger Rechtsmittelverfahren).²⁷ Ein Abstellen auf einen früheren Zeitpunkt – d. h. wenn ein Planungsverfahren noch hängig ist – wäre wohl *nicht zulässig*, da kaum von einem gefestigten Planungsmehrwert – sondern nur von einer blossen Erwartung – gesprochen werden könnte.

Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Planungsmassnahme wird die Höhe der Mehrwertabgabe und wer abgabepflichtig ist mittels *Verfügung* festgehalten.²⁸ Die Veranlagung der Mehrwertabgabe soll möglichst unmittelbar nach Inkrafttreten erfolgen.

B) Fälligkeit der Mehrwertabgabe («Fälligkeitszeitpunkt»)

Zur Zahlung fällig und durch das Gemeinwesen erhoben wird die Mehrwertabgabe aber *erst mit der Überbauung oder Veräusserung des Grundstückes*.²⁹ Der Fälligkeitszeitpunkt kann somit frühestens mit Inkrafttreten der Planungsmassnahme, unter Umständen *aber erst Jahre danach*, eintreten.³⁰

Was unter «Überbauung» und «Veräusserung» zu verstehen ist, bestimmen die Kantone:

Als *Überbauung* haben die Kantone etwa den Zeitpunkt der Publikation des Bauvorhabens, der Erteilung der Baubewilligung, des tatsächlichen Baubeginns oder die Ausstellung der Bezugsbewilligung definiert.³¹ Besondere Regelungen sehen die Kantone für sogenannte «etappierte Bauvorhaben» vor.³²

Betreffend der *Veräusserung* sind sich die Kantone einig, dass jedenfalls die *entgeltlichen Veräusserungen*, wie Kauf, Tausch oder eine Enteignung, die Mehrwertabgabepflicht auslösen.³³ Als Veräusserung kann, sofern kantonal vorgesehen, auch die Belastung des Grundstückes mit

²¹ Z. B. Art. 142 Abs. 4 und Abs. 5 des BauG BE, wonach die Gemeinden den Ausgleich von Planungsvorteilen nach Massgabe des Art. 5 RPG und des kantonalen Baugesetzes in einem Reglement regeln sollen.

²² Zum Ganzen siehe WEDER/BUSSMANN, S. 339.

²³ Vgl. § 5 Abs. 1 und 3 MAG ZH; siehe aber die Spezialregelung in Art. 113e Abs. 3 des Raumplanungs- und Baugesetzes des Kantons Freiburg, wonach Schuldner der Mehrwertabgabe der Eigentümer des Grundstückes zum Zeitpunkt der öffentlichen Auflage der Planungsmassnahme ist.

²⁴ Wobei unterschieden wird, ob die Baurechts- oder die Stammzelle überbaut oder veräussert wird (z. B. § 5 Abs. 2 MAG ZH).

²⁵ Vgl. auch WEDER/BUSSMANN, S. 340.

²⁶ Vgl. z. B. Art. 142d Abs. 1–3 des BauG BE.

²⁷ Vgl. Art. 26 Abs. 3 RPG.

²⁸ So ausdrücklich in § 7 Abs. 1 MAG ZH.

²⁹ Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG.

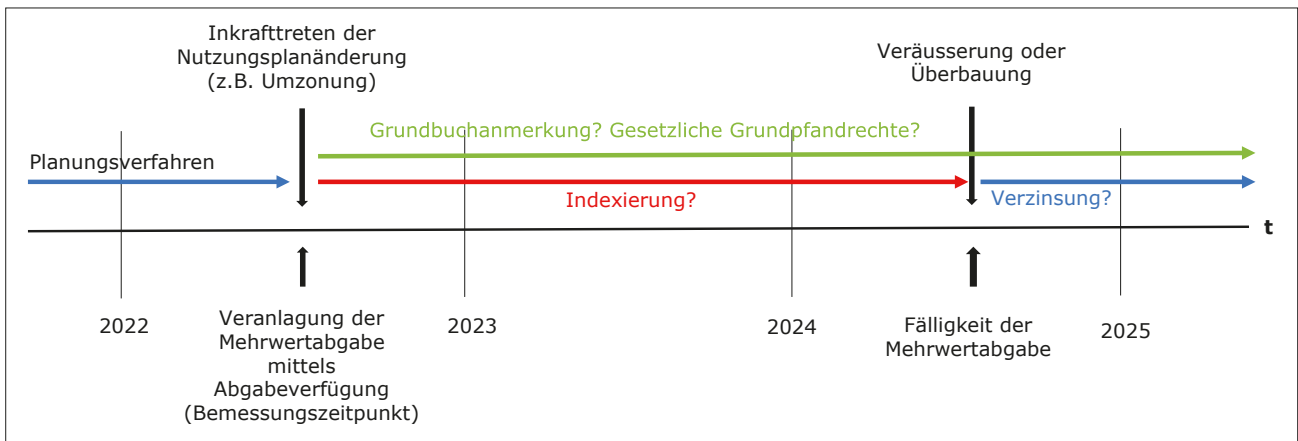
³⁰ Vgl. auch URS EYMANN, Grundsätze zur Ermittlung des Planungsmehrwerts nach Art. 5 RPG, in ZBI 11/2016 [EYMANN], S. 167 ff., S. 175 f.

³¹ Vgl. auch WEDER/BUSSMANN, S. 340.

³² Etwa § 10 Abs. 2 MAG ZH.

³³ Vgl. WEDER/BUSSMANN, S. 340.

Grafische Zusammenfassung



(in Anlehnung an URS EYMANN, Grundsätze zur Ermittlung des Planungsmehrwertes nach Art. 5 RPG, in: ZBI 116/2015 S. 178)

einem Baurecht gelten.³⁴ Örtliche Baubehörden, Notariate und Grundbuchämter unterliegen grundsätzlich Meldepflichten.³⁵

Einige Kantone definieren zudem auch die *wirtschaftliche Handänderung* als Veräusserung.³⁶ Fraglich ist, ob und unter welchen Voraussetzungen Share Deals – d.h. Aktienübertragungen von (Immobilien-)Gesellschaften – der Abgabepflicht unterstellt sind.

Aufgeschoben wird die Mehrwertabgabe jedoch bei *Schenkungen* und *Erbschaften*.³⁷ Bei Veräusserung eines Teils eines Grundstücks wird die Mehrwertabgabe in der Regel im Verhältnis zum Wertanteil des veräusserten Teils fällig.³⁸

6. Berechnung der Mehrwertabgabe

A) Festlegung des Planungsmehrwertes

Als Mehrwert gilt grundsätzlich nur die auf die Planungsmassnahme zurückzuführende *Wertsteigerung des Bodens*: Dabei ist der Landwert entscheidend; unerheblich sind die sich auf dem Land befindlichen oder noch zu erstellenden Bauten.³⁹ Die Mehrwertabgabe berechnet sich anhand der *Differenz* zwischen Verkehrswert des Bodens *vor* und *nach* der raumplanerischen Massnahme.⁴⁰ Massgeblich für die Bemessung des Mehrwerts ist der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Planungsmassnahme.⁴¹

Der Mehrwert ergibt sich nicht (direkt) aus dem Kaufpreis des – der wertvermehrenden Planungsmassnahme unterliegenden – Grundstückes, sondern soll aufgrund einer *Schätzung* ermittelt werden.⁴²

Die Einzelheiten der Ermittlung des Verkehrswertes darzulegen, würde diesen Beitrag sprengen. Darauf hinzuweisen ist jedoch, dass die Methode zur Ermittlung des Verkehrswertes teilweise ebenfalls durch die kantonalen Ausführungserlasse definiert wird. Es sind anerkannte Methoden der *Immobilienbewertung* anzuwenden.⁴³

B) Abzugsfähigkeit von Gestehungskosten

Bestimmte Gestehungskosten sind *abzugsfähig*. So etwa Erschliessungskosten sowie Kosten für raumplanerische

Studien und Analysen, soweit diese vom Grundeigentümer getragen werden. Hier zeigt sich der enge Konnex zwischen Raumplanung und Umwelt. Ergeben sich aus Planungsmassnahmen schärfere bauliche Vorschriften (z.B. ein sanierungsbedürftiger Standort gemäss Altlastenverordnung), können daraus resultierende Kosten, wie etwa die Sanierungskosten, von der Mehrwertabgabe in Abzug gebracht werden.⁴⁴ Die potenziellen Fallkonstellationen erfordern zwingend eine *Einzelfallbeurteilung*.

7. Sicherung der Mehrwertabgabe und weitere Hilfsmittel des Staates

Die Kantone haben verschiedene Mittel gewählt, um die Zahlung der Mehrwertabgabe sicherzustellen:⁴⁵

A) Anmerkung im Grundbuch

Einige Kantone (z.B. Zürich, Schwyz und Schaffhausen) sehen vor, dass die rechtskräftig veranlagte Mehrwertab-

³⁴ Vgl. Art. 19n Abs. 3 des Raumplanungsgesetz des Kantons Graubünden, Art. 10f Abs. 2 des Ausführungsgesetz zum Bundesgesetz über die Raumplanung des Kantons Wallis und Art. 52b Abs. 2 lit. b des Planungs- und Baugesetzes des Kantons Zug.

³⁵ Z. B. § 11 MAG ZH.

³⁶ Siehe z. B. Art. 142c Abs. 1 des Baugesetzes des Kantons Bern mit dem Verweis auf Art. 130 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Bern, wonach der Veräusserung Rechtsgeschäfte, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie Veräusserungen wirken, gleichgestellt sind.

³⁷ Vgl. TINNER, S. 287.

³⁸ So ausdrücklich in § 10 Abs. 4 MAG ZH.

³⁹ So auch WEDER/BUSSMANN, S. 340.

⁴⁰ Vgl. z. B. Art. 142b Abs. 1 des BauG BE und Art. 94 Abs. 2 der LST TI.

⁴¹ So ausdrücklich in § 3 Abs. 2 MAG ZH.

⁴² So auch EYMANN, S. 172 f.; vgl. auch die Regelung in Art. 95 LST TI.

⁴³ Vgl. Art. 142b Abs. 1 des BauG BE: «[Der Mehrwert] ist mit anerkannten Methoden zu bestimmen.» Ausführlich dazu EYMANN, S. 172 f. und WEDER/BUSSMANN, S. 340.

⁴⁴ EYMANN, S. 173 f.

⁴⁵ Vgl. auch RÜSSLI, S. 197 ff.

gabe im Grundbuch anzumerken ist.⁴⁶ Die Anmerkung ist vor dem Hintergrund der Rechtssicherheit zu begrüssen. Durch die Öffentlichkeit des Grundbuches werden Erwerber geschützt.

B) Sicherstellung

Ähnlich wie bei der Grundstückgewinnsteuer sehen die Mehrzahl der Kantone zur Absicherung der Mehrwertabgabe ein *gesetzliches Grundpfandrecht* i.S.v. Art. 836 ZGB am betroffenen Grundstück vor.⁴⁷ Einzelheiten werden anhand von Verweisen auf die kantonalen Einführungsgesetze zum ZGB geregelt.⁴⁸ Speziell ist die Regelung im Kanton Basel-Stadt, die *öffentlich-rechtliche Grundlasten* vorsieht.⁴⁹

C) Solidarische Haftung

Einige Kantone sehen eine *solidarische Haftung* des Rechtsnachfolgers für unbezahlte Mehrwertabgaben des Voreigentümers vor.⁵⁰

D) Indexierung

Zwischen Veranlagung und Fälligkeit der Mehrwertabgabe können Jahre verstreichen. Verschiedene kantonale Regelungen sehen deshalb einen *Teuerungsausgleich* bzw. eine *Indexierung* vor, oft mit Verweis auf den Landesindex der Konsumentenpreise.⁵¹

E) Zinspflicht

Schliesslich werden *Zinsen* bzw. *Verzugszinsen* auf der Mehrwertabgabe erhoben.⁵²

II. Besondere Fragestellungen bei Immobilien-transaktionen

Je mehr (wertvermehrende) Planungsmassnahmen in Kraft treten, desto mehr wird bei Immobilien-transaktionen die Mehrwertabgabe eine Rolle spielen. Rechtsberater von *Käufer- und Verkäuferschaft* werden zukünftig abklären müssen, ob die Veräusserung eine Mehrwertabgabe auslöst und was die Konsequenzen sind. Im Fokus stehen die Klassiker des Grundstückverkaufs nach OR sowie der Vermögensübertragung gemäss Fusionsgesetz.⁵³ Hier stellen sich besonders dringliche Fragen bei Kaufverhandlungen, der Kaufpreisbestimmung sowie der Vertragsgestaltung, weshalb wir uns im Rahmen dieses Beitrages auf diese Transaktionen beschränken.⁵⁴

Da die Mehrwertabgabe bis zu 50% des Planungsvorteils betragen kann, können erhebliche Beträge auf dem Spiel stehen. Beachtet die abgabepflichtige Partei nicht, dass eine Mehrwertabgabe fällig wird, kann dies zu *Liquiditätsengpässen* führen.⁵⁵ Hinzu kommt die Möglichkeit des Staates, gesetzliche Pfandrechte auf dem Grundstück einzutragen, die den Erwerber bzw. Rechtsnachfolger treffen können (und ihm, ähnlich wie bei der Grundstückgewinnsteuer, Doppelzahlungsrisiken aufzwingen). Für beide Transaktionsparteien bestehen somit *beträchtliche Risiken*.

Nachstehend folgt – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – eine Übersicht über Fragen, die bei der Prüfung des

Kaufobjekts zu beantworten sind, um Risiken im Zusammenhang mit der Mehrwertabgabe zu erkennen. Gestützt darauf machen wir Vorschläge, wie diese erkannten Risiken bei der Vertragsgestaltung abgebildet werden könnten.

Dabei beziehen wir uns jeweils auf zwei Fallkonstellationen:

- «*Szenario A*»: Ein Grundstück wird verkauft bzw. übertragen, dass bereits von rechtskräftigen Planungsmassnahmen profitieren konnte. Die Mehrwertabgabe ist somit bereits veranlagt. Mit der Transaktion wird die Mehrwertabgabe zur Zahlung durch den Veräusserer somit fällig.
- «*Szenario B*»: Ein Planungsverfahren ist zum Zeitpunkt der Veräusserung hängig oder zumindest absehbar, die Planungsmassnahme ist aber noch nicht in Kraft getreten. Die Transaktion löst also keine Mehrwertabgabepflicht aus. Jedoch stellt die Mehrwertabgabe hier quasi eine latente Schuld der Käuferschaft dar, die sich bei einer künftigen Überbauung oder Veräusserung des erworbenen Grundstückes realisieren wird.

1. Die Mehrwertabgabe in der Due Diligence

Bei umfangreicheren Immobilien-transaktionen ist die Durchführung einer strukturieren und umfassenden rechtlichen Prüfung des Kaufobjekts, einer sogenannten *Due Diligence*, üblich. Gleich wie bei M&A-Transaktionen gilt es dabei, Vollzugshindernisse sowie allfällige *Risiken frühzeitig zu erkennen*, zu erfassen und zu bewerten. Aufgrund der identifizierten Risiken ist die Transaktion rechtlich (und wirtschaftlich) so zu strukturieren, dass diese, wenn nicht ganz vermieden, zumindest minimiert werden. Wie gesehen birgt die Mehrwertabgabe solche Risiken, die, wenn nicht erkannt, erhebliche *finanzielle Konsequenzen* mit sich ziehen können. Hier ist es Aufgabe des Rechtsberaters, diese Risiken im Vorfeld der Transaktion, während der Due Diligence, zu erkennen und seine Klientschaft (sei es Käufer- oder Verkäuferschaft) aufzuklären und zu beraten.

⁴⁶ Z. B. § 7 Abs. 3 MAG ZH.

⁴⁷ Etwa § 9 MAG ZH; vgl. auch Art. 142e BauG BE.

⁴⁸ So in Art. 100 der LST des Kantons Tessin mit Verweis auf Art. 183 ff. der LAC.

⁴⁹ Siehe § 123 Bau- und Planungsgesetz Basel-Stadt.

⁵⁰ Z. B. Art. 6 Abs. 1 MAG ZH.

⁵¹ Siehe ausdrücklich § 8 MAG ZH und Art. 142d Abs. 3a BauG BE. Vgl. auch EYMANN, S. 180.

⁵² So die Regelung im Kanton Zürich, wonach die Mehrwertabgabe ab Fälligkeit zu verzinsen ist; vgl. § 12 Abs. 2 MAG ZH.

⁵³ Besondere, den Rahmen dieses Beitrages sprengende – aber dennoch praxisrelevante – Fragen stellen sich bei Kauf von Immobiliengesellschaften, sogenannten Share Deals.

⁵⁴ Hier nicht näher behandelt, jedoch nicht zu vergessen, ist, dass die Mehrwertabgabe nicht nur bei der Veräusserung von Grundstücken, sondern auch bei deren Überbauungen fällig wird. Der Grundeigentümer, der ein Bauvorhaben plant, sollte die finanziellen Konsequenzen der Mehrwertabgabe und die daraus resultierenden Problematiken nicht ausser Acht lassen.

⁵⁵ Beim Tatbestand der «Überbauung» kann dieses Risiko noch höher sein, weil ohnehin hohe Investitionen anstehen; aber u. U. auch bei unglücklicher Ausgestaltung der zu zahlender Kaufpreisen (z. B. bei Kauf schlüsselfertiger Objekte).

Ausgangspunkt einer jeden Real-Estate-Due-Diligence sind die *Grundbuchauszüge* (inkl. Belege). Um darin allfällige Mehrwertabgabe-Tatbestände zu erkennen, ist auf folgende Abschnitte zu achten:

- *Anmerkungen* (vgl. Art. 962 f. ZGB): Wie dargelegt, sehen einige kantonale Ausführungsgesetze die Verpflichtung vor, die Mehrwertabgabe im Grundbuch anzumerken. Die Anmerkungspflicht ist zu begrüssen. Sie erlaubt es einer potenziellen Käuferschaft, bereits rechtskräftig festgesetzte Mehrwertabgaben einfach zu erkennen.
- *Gesetzliche Grundpfandrechte*: Bereits im Grundbuch eingetragene gesetzliche Grundpfandrechte weisen darauf hin, dass unbezahlte Mehrwertabgabeforderungen existieren könnten, für welche die Gefahr einer solidarischen Haftung besteht.

Mit der Prüfung der Grundbuchauszüge ist die Due Diligence aber nicht getan. Nicht in jedem Fall finden sich im Grundbuch Hinweise auf die Mehrwertabgabepflicht. Wie dargelegt, kennen nicht alle Kantone Anmerkungspflichten für veranlagte Mehrwertabgaben. Zudem sind Fälle denkbar, in denen keine Hinweise auf die Mehrwertabgabe aus dem Grundbuch direkt ersichtlich sind, etwa weil die Planungsmassnahmen zum Zeitpunkt der Prüfung noch nicht in Rechtskraft getreten sind (somit die Mehrwertabgabe noch nicht geschuldet ist, aber eben latent besteht), zwischen Vertragsunterzeichnung («Signing») und Vollzug («Closing») in Kraft treten werden oder gesetzliche Grundpfandrechte noch nicht eingetragen wurden.

Somit ist zu empfehlen, sich einerseits auch mit den *planungsrechtlichen Normen* und der jeweils anwendbaren *Planungszone* auseinanderzusetzen. Hilfreiche Tools und erste Anlaufstelle hierzu sind die kantonalen Geoportale (GIS).⁵⁶

Andererseits sollte die Verkäuferschaft direkt mit konkreten Fragen zur Mehrwertabgabepflicht angegangen und Unterlagen, insbesondere die *Offenlegung von Veranlagungs- bzw. Abgabeverfügungen* (mit entsprechender Bemessung des Mehrwertes), verlangt werden.

Konkret sind durch die Käuferschaft im Rahmen der Due Diligence etwa die folgenden Fragen abzuklären:

- Befindet sich das Grundstück bzw. die Grundstücke, das/die Gegenstand der Transaktion ist/sind, in einem Kanton, in dem die (bereits veranlagte) Mehrwertabgabe im Grundbuch angemerkt wird? Falls ja, ist beim konkreten Grundstück eine Mehrwertabgabe im Grundbuch angemerkt?
- Falls keine Anmerkungspflicht im betreffenden Kanton besteht:
 - Wann fand die letzte Handänderung oder Überbauung statt?
 - Traten seit der letzten Handänderung/Überbauung Planungsmassnahmen in Kraft? Führten solche Planungsmassnahmen zu Einzonungen, Aufzonungen, Umzonungen oder anderen wertvermehrenden Tatbeständen?
 - Wurden Verfügungen betreffend die Veranlagung von Mehrwertabgaben erlassen?

- Ist mit zukünftigen Planungsmassnahmen zu rechnen?
- Ist ein gesetzliches Pfandrecht für allenfalls unbezahlte Mehrwertabgabe im Grundbuch eingetragen?
- Besteht im betreffenden Kanton eine Solidarhaft des Erwerbers und Veräusserers für die Mehrwertabgabe?
- Falls eine Abgabeverfügung existiert:
 - Ist die Mehrwertabgabe indexiert?
 - Wie wurde der planungsbedingte Mehrwert bemessen?
- Besteht ein öffentlich-rechtlicher Vertrag anstelle einer Abgabeverfügung?

2. Die Mehrwertabgabe bei der Vertragsgestaltung

Nachdem in der Due Diligence Risiken erkannt wurden, gilt es, diese während der Vertragsverhandlungen bzw. bei der Vertragsgestaltung auf die Parteien zu verteilen. Die *Risikoallokation* unterscheidet sich je nach Szenario:

A) Szenario A: Bei Veräusserung bereits in Kraft getretene Planungsmassnahmen

Wie ausgeführt, ist es in diesem Fall der *Veräusserer* des Grundstücks, der *zur Zahlung der Mehrwertabgabe formell verpflichtet ist*. Er schuldet die Mehrwertabgabe auf dem Verkehrswertzuwachs; bemessen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Planungsmassnahme. Der Veräusserungserlös ist unerheblich für die Bestimmung der Mehrwertabgabe. Jedoch wird die Verkäuferschaft in der Lage sein, die zu bezahlende Mehrwertabgabe bei der Grundstücksgewinnsteuer als Teil der Aufwendungen vom Gewinn in Abzug zu bringen.

Die Verkäuferschaft wird *versucht* sein, die Mehrwertabgabe vertraglich (zumindest teilweise) *auf die Käuferschaft abzuwälzen*. Ist die Käuferschaft bereit, hier Risiken zu übernehmen, hat sie zwingend zu beachten (und ist entsprechend durch den Rechtsberater darüber aufzuklären), dass (i) bei der Berechnung des Kaufpreises die (aus der Transaktion zu zahlende) Mehrwertabgabe berücksichtigt wird und (ii) Abmachungen zwischen den Vertragsparteien die Behörden nicht binden und somit das Risiko der Eintragung eines gesetzlichen Grundpfandrechtes auf dem erworbenen Grundstück für von der Verkäuferschaft nicht bezahlte Mehrwertabgaben nicht vermieden werden kann (zumindest für den Betrag, der gemäss Vertrag weiterhin von der Verkäuferschaft zu zahlen ist).

Zur *vertraglichen Ausgestaltung* bestehen primär zwei Möglichkeiten:

- Die Käuferschaft *übernimmt (vollständig oder zumindest teilweise) die Schuld* zur Begleichung der Mehrwertabgabe. Dies kann für die Käuferschaft vorteilhaft sein (vorausgesetzt, sie hat diese zusätzliche Schuld bei der Kaufpreisberechnung berücksichtigt): Da sie die

⁵⁶ Übersicht unter www.kgk-cgc.ch/geodaten/kantonale_geoportale.

Schuld direkt begleicht, vermeidet sie das Risiko, dass sie solidarisch haftet und gesetzliche Pfandrechte eingetragen werden, falls die Verkäuferschaft die Mehrabgabe nicht bezahlen sollte. Die Verkäuferschaft hingegen sollte sich diesfalls aber bewusst sein, dass sie (i) der Behörde gegenüber weiterhin formell schuldpflichtig bleibt und (ii) ihre Abzugsmöglichkeiten bei der Grundstückgewinnsteuer verliert.⁵⁷ Als Sicherheit der Verkäuferschaft für ersteres bietet sich etwa eine Pfanderrichtung (insbesondere Grundpfandverschreibung) auf dem Kaufobjekt an.

- Die Schuld wird von der Käuferschaft *nicht übernommen* und verbleibt entsprechend bei der Verkäuferschaft. Diesfalls sollte sich die Käuferschaft anderweitig gegen das Risiko einer möglichen Eintragung eines gesetzlichen Grundpfandrechtes oder das Risiko, solidarisch zu haften, absichern. Vertraglich kann etwa vorgesehen werden, dass der in der (durch die Verkäuferschaft offenzulegenden, rechtskräftigen) Abgabeverfügung genannte Betrag bis zur nachgewiesenen Bezahlung der Mehrwertabgabe zurückbehalten (u.U. auch durch Escrow-Lösungen) oder aber von der Käuferschaft direkt und unter Anrechnung an den Kaufpreis an die Behörde bezahlt wird (ähnlich wie bei der Grundstückgewinnsteuer).

B) Szenario B: Zukünftig in Kraft tretende Planungs-massnahmen

Grössere Unsicherheiten für die Käuferschaft birgt das Szenario B, in dem die zukünftige, die Mehrwertabgabe auslösende Planungsmassnahme zwar absehbar, aber noch nicht rechtskräftig ist. Wie gezeigt, ist hier die Mehrwertabgabe *weder veranlagt, noch wird sie durch die Transaktion zur Zahlung fällig*. Die Verkäuferschaft schuldet bei der Veräusserung formell keine Mehrwertabgabe, sondern diese stellt quasi eine latente Schuld dar, die sich bei einer künftigen Überbauung oder Veräusserung des Grundstücks durch die Käuferschaft bzw. neue Grundeigentümerin materialisieren wird.

- a) Ohne vertragliche Regelungen im Kaufvertrag
Ohne besondere vertragliche Regelung, also wenn die Parteien lediglich einen Fixpreis vorsehen und die Mehrwertabgabe unberücksichtigt lassen, *übernimmt de facto die Käuferschaft alle Risiken und Chancen* allfälliger zukünftiger Planungsmassnahmen.

b) Vertragliche Risikoallokation

Selbstredend hat die Käuferschaft ein Interesse daran, dass die (zukünftige) Mehrwertabgabe im Kaufvertrag Berücksichtigung findet. Denn: Absehbare Planungsmassnahmen führen zu einer künftig höheren Rentabilität, z. B. durch eine bessere bauliche Ausnutzung des Grundstückes. Besonders deutlich zutage tritt dies beim Erwerb von Entwicklungsgrundstücken.⁵⁸ Im heutigen kompetitiven Immobilienmarkt muss ein Investor zumeist mehr als den heutigen Verkehrswert bieten, um den Zuschlag erhalten zu können. Oft interessiert sich die Käuferschaft

nur für das Entwicklungsgrundstück, sofern sich der Planungsmehrwert auch tatsächlich verwirklicht, und ist diesfalls bereit, mehr als den heutigen Landwert zu bezahlen. Die Käuferschaft sollte sich aber folgender Risiken bewusst sein: Einerseits trägt sie das Risiko, dass – sollte sich die Planungsmassnahme entgegen den Erwartungen nicht verwirklichen – das Grundstück angesichts der tatsächlich zulässigen Ausnutzung überbezahlt hat; andererseits – sollte die Planungsmassnahme erwartungsgemäss in Kraft treten – trägt sie das Risiko, dass sie den zukünftigen Mehrwert teilweise «doppelt» bezahlt (einmal mit dem Kaufpreis und ein weiteres Mal bei Fälligkeit der Mehrwertabgabe).

Jedoch auch die Verkäuferschaft profitiert von der zukünftigen Planungsmassnahme: Sie verkauft heute bereits das zukünftige Potenzial des Grundstückes, und zwar mit einem erhöhten Kaufpreis.

Eine *vertragliche Risikoallokation* im Kaufvertrag ist deshalb angezeigt. Konkret stellt sich die Frage, ob das Risiko, dass sich die Planungsmassnahme nicht oder zumindest nicht innert eines gewissen Zeithorizontes verwirklicht, im Vertrag abgebildet werden soll. Hierzu sehen wir folgende *Varianten*:

- 1) Im Kaufvertrag wird der Kaufpreis unter Berücksichtigung des zukünftigen Planungsvorteils festgelegt. Der Planungsvorteil, als «Zusatzkaufpreis»⁵⁹, wird im Vertrag beziffert und neben «Basiskaufpreis» separat aufgeführt. Der Zusatzkaufpreis wird erst dann und unter der Bedingung zur Zahlung an die Verkäuferschaft fällig, wenn die im Vertrag definierte Planungsmassnahme in Kraft tritt (als eine Art «Earn-out»-Klausel). Aufgabe der käufer- und verkäuferseitigen Rechtsberater ist es, diese Bedingungen auszuhandeln und im Vertrag abzubilden.
- 2) Die Parteien vereinbaren den Kaufpreis ohne Berücksichtigung des allfälligen, zukünftigen Planungsvorteils. Zudem übernimmt die Verkäuferschaft die Pflicht zur Bezahlung einer zukünftigen Mehrwertabgabe anstelle der Käuferschaft. Diesfalls stellen sich die gleichen Überlegungen beim Fallkonstellation «Szenario A ohne Übernahme der Mehrwertabgabe-Schuld durch die Käuferschaft» (siehe oben).
- 3) Bei Unterzeichnung bzw. Vollzug des Kaufvertrages wird der gesamte Kaufpreis (inkl. des zukünftigen Planungsvorteils) bezahlt. Vertraglich wird jedoch festge-

⁵⁷ Siehe Art. 5 Abs. 1^{sexies} RPG, der von der «bezahlten» Abgabe spricht.

⁵⁸ Beispielsweise beim Kauf von Arealen in der Industriezone, bei denen auf eine Umzonung in eine Misch- oder Wohnzone spekuliert wird.

⁵⁹ D. h. der Teil des Kaufpreises, der den zukünftigen planungsbedingten Mehrwert verkörpert.

legt, welcher Teil des Kaufpreises zur Rückzahlung an die Käuferschaft fällig wird, falls die – im Vertrag als Bedingung detailliert umzuschreibende – Planungsmassnahme nicht innert festgelegter Frist in Kraft tritt. Hier stellt sich für die Käuferschaft die Frage, wie sie die Rückerstattung absichern kann (z. B. mittels eines vertraglichen Rückkaufsrechts, Sicherungsübereignung eines Schuldbriefes usw.).

- 4) Ebenfalls im Sinne eines Kompromisses denkbar ist eine anteilmässige Aufteilung der Mehrwertabgabe zwischen Käufer- und Verkäuferschaft. Diesfalls ergeben sich für die Parteien die oben geschilderten Sicherungsbedürfnisse.

Ob, und falls ja, welche Variante gewählt wird, wird massgeblich davon abhängen wie konkret die Planungsmassnahme zum Zeitpunkt der Transaktion bereits ist bzw. welche Chancen auf deren Inkrafttreten besteht sowie in welchem Zeitraum dies geschehen könnte. Je weiter entfernt und je unwahrscheinlicher das Inkrafttreten ist, desto weniger wird die Verkäuferschaft gewillt sein, bei Veräusserung auf die Bezahlung eines Teils des Kaufpreises zu verzichten. Im heutigen, kompetitiven Immobilienmarkt mit wenig Verhandlungsmacht auf Seite der Käuferschaft, wird die Verkäuferschaft die Bedingungen der Verkäuferschaft regelmässig bereits im Bieterverfahren aufzuzwingen versuchen.

Andreas Noll

Protestaktionen und klimaspezifische Rechtfertigungsgründe



- › Ist der Klimanotstand auch ein strafrechtlich rechtfertigender Notstand?
- › Enthält den im Lausanner Klimaprozess eingereichten Klima-Expertenbericht

122 Seiten, broschiert, Mai 2022, CHF 48.–
978-3-7272-5770-4



Bestellen Sie direkt online:
www.staempflishop.com/

Stämpfli
Verlag