

N

Monthly
Newsletter
November 2023

Real Estate

Schellenberg
Wittmer



Die Mehrwertabgabe bei Grundstücken

Josef Caleff, Michael Nordin, Tabea Elmer

Key Take-aways

- 1.** Die kantonalen und kommunalen Bestimmungen über die Mehrwertabgabe sind von Kanton zu Kanton sehr unterschiedlich ausgestaltet.
- 2.** Die Mehrwertabgabe wird nicht nur bei der Veräusserung eines Grundstücks, sondern auch bei der baulichen Realisierung eines Mehrwertes fällig.
- 3.** Die Erhebung der Mehrwertabgabe zusätzlich zur Grundstückgewinnsteuer führt zu einer (teilweisen) Mehrfachbelastung desselben Gewinns.

1 Hintergrund

Aufgrund des knappen Angebots an Bauland hat die Raumplanung der Schweizer Gemeinden einen erheblichen Einfluss auf den Wert eines einzelnen Grundstücks. Eine Anpassung des Raumplans und die damit einhergehende **Änderung der Nutzungsmöglichkeiten** kann den Wert eines Grundstücks erheblich steigern oder mindern. Mit der Revision des Raumplanungsgesetzes (**RPG**), das 2014 in seiner revidierten Form in Kraft getreten ist, wurde die Grundlage für die obligatorische Einführung eines kantonalen Mehrwertausgleichs geschaffen, der bei Ein-, Um-, Auf- und Auszonungen zur Anwendung kommen kann. Die genaue Umsetzung ist Sache der Kantone. Mittlerweile haben **alle Kantone** einen solchen **Mehrwertausgleich eingeführt**.

Sofern eine Planänderung (insbesondere Einzonung in die Bauzone oder Aufzonung mit höherer Ausnutzung) zu einer erheblichen Wertsteigerung des betroffenen Grundstücks führt, wird eine **Abgabe** erhoben. Angesichts der baulichen Verdichtung in der Schweiz werden in absehbarer Zukunft wohl die Um- oder Aufzonung die gängigsten Anwendungsfälle sein, beispielsweise wenn ein Gebiet von einer Industrie- zur Wohnzone oder von einer Zone mit zweistöckigen Bauten zu einer Zone mit dreistöckigen Bauten umgezont wird.

2 Die Funktionsweise des Mehrwertausgleichs

2.1 Grundsatz

Gemäss Vorgaben im RPG handelt es sich um einen **Mehrwertausgleich**, d.h. Wertsteigerungen unterliegen einer **Abgabe**, während Wertverluste eine **Entschädigung** auslösen können.

Die Erträge aus der Mehrwertabgabe fliessen in einen zweckgebundenen Fonds, der für raumplanerische Massnahmen zur Gestaltung des öffentlichen Raumes oder in seltenen Fällen zum Ausgleich von Planungsnachteilen verwendet werden darf.

2.2 Entschädigung

Ein **Anspruch auf** eine **Entschädigung** des Eigentümers bei Auszonung besteht, wenn aufgrund einer Planänderung eine **materielle Enteignung** vorliegt. Dies ist nur dann der Fall, wenn es sich im konkreten Einzelfall um einen schweren Eingriff in das Grundeigentum handelt (d.h. wenn der bisherige oder vorhersehbare künftige Gebrauch des Grundstücks untersagt oder stark eingeschränkt wird) und, im Falle der Einschränkung des künftigen Gebrauchs, eine hohe Wahrscheinlichkeit besteht, dass das Grundstück in naher Zukunft hätte überbaut werden können.

2.3 Abgabe

Die **Mehrwertabgabe** wird auf (erheblichen) **Wertsteigerungen von Grundstücken** aufgrund von Planvorteilen erhoben. Es besteht eine gewisse Unsicherheit, ob die Abgabe zwingend nur bei Einzonungen oder auch bei Um- oder Aufzonungen zu erheben ist. Nicht alle Kantone sehen aktuell eine Erhebung der Abgabe bei Um- oder Aufzonung vor. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts wäre dies jedoch zwingend.

Die Abgabe wird auf der **Differenz des Wertes** eines Grundstückes **vor und nach einer Planänderung** erhoben. Gemäss den Vorgaben im RPG hat die Abgabe mindestens 20% zu betragen, wobei die Kantone eine Abgabe von bis zu 50% erheben dürfen.

Für die Ermittlung des Mehrwertes im Einzelfall kann die zuständige Behörde auf entsprechende kantonale Bewertungsmethoden oder auf Drittgutachten zurückgreifen.

Der Mehrwert entsteht direkt im Zeitpunkt der Planänderung und wird in den meisten Kantonen in diesem Zeitpunkt verbindlich festgesetzt. Die Abgabe selber wird jedoch erst dann erhoben bzw. fällig, wenn der Mehrwert realisiert wird. Speziell dabei ist, dass als Realisation **nicht nur die Veräusserung** eines Grundstücks infrage kommt, sondern auch die **bauliche Realisierung des Mehrwerts**, d.h. die "Nutzung" der Planänderung durch den **bisherigen Grundeigentümer**. Ferner tritt die Fälligkeit bei einer Veräusserung in der Regel unabhängig davon ein, ob der Mehrwert im Rahmen der Transaktion auch tatsächlich realisiert wird oder nicht. So wird die Abgabe in vielen Kantonen auch dann fällig, wenn weder der Verkäufer noch der Käufer den Planungsmehrwert baulich realisiert (z.B. den zusätzlich möglichen Stock in der neuen Zone nicht errichtet).

Geschuldet ist die Abgabe grundsätzlich durch den **Grundeigentümer** im Zeitpunkt des Planungsvorteils. Sobald es sich nicht um klassisches Alleineigentum handelt, z.B. bei Miteigentum, Erbengemeinschaften oder Liegenschaften im Baurecht, kann es komplex sein, den Schuldner der Abgabe zu ermitteln.

Kantonale Besonderheiten sind zu beachten.

3 Kritische Aspekte

3.1 Kantonale Unterschiede und Unsicherheiten

Da das RPG die Umsetzung der Mehrwertabgabe den Kantonen überlässt, weichen die **kantonalen und kommunalen Regelungen**, inklusive der Verfahren zur Bemessung und Erhebung der Abgabe, **stark voneinander ab**.

Vorsicht geboten ist bei **Schenkungen, Erbschaften** oder Übertragungen im Rahmen des **Ehegüterrechts**, da nicht alle Kantone einen expliziten Aufschub der Abgabe im Falle solcher Übertragungen vorsehen und die Definition der steuerauslösenden "Veräusserung" **uneinheitlich** ist. Ferner erheben einige Kantone die Mehrwertabgabe auch bei der Veräusserung von einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft. Aus diesen Gründen ist es bei sämtlichen Arten von Immobilientransaktionen unerlässlich, potentielle Mehrwertabgabefolgen zu analysieren.

Die Mehrwertabgabe ist noch immer ein relativ junges Instrument, und die Rechtsprechung befindet sich in einer stetigen Entwicklung. Es bleibt abzuwarten, inwieweit die Kantone ihre Praxis und gegebenenfalls ihre Gesetzgebung anpassen und verfeinern werden. Kürzlich wurde sogar auf **nationaler**

Ebene über weitere **Anpassungen** entschieden.

Wie bereits erwähnt, besteht Uneinigkeit darüber, ob die Erhebung einer Mehrwertabgabe bei Um- und Aufzonungen zwingend ist. Das Bundesgericht hat diese Frage im Jahr 2022 bejaht. Den parlamentarischen Beratungen, welche in der Folge angestossen wurden, kann jedoch entnommen werden, dass dies aufgrund von potentiellen Negativanreizen nicht der Wille des Gesetzgebers war – es bleibt somit abzuwarten, per wann diese Regelung durch den **kantonalen oder kommunalen** Gesetzgeber konkretisiert und angepasst wird. National- und Ständerat haben sich im Herbst 2023 dafür ausgesprochen, dass Um- und Aufzonungen **nicht zwingend** der Mehrwertabgabe unterliegen, bzw. dass die Kantone und Gemeinden dies bestimmen können. Die Publikation sowie das Inkrafttreten der revidierten Fassung des RPG sind aufgrund einer hängigen Initiative noch ausstehend.

Der Beizug eines unabhängigen Gutachters kann sinnvoll sein.

3.2 Steuerliche Mehrfachbelastung

Die Erhebung der Abgabe bei der Überbauung (vor der monetären Realisation) und unabhängig von der effektiven Realisation bei einer Veräusserung widerspricht allgemein gelebten und bekannten Prinzipien im Steuer- und Abgaberecht.

Ferner führt die Abgabe zu einer **Mehrfachbelastung desselben Gewinns**. Zwar kann die bezahlte Mehrwertabgabe bei der Bemessung des Grundstückgewinns in Abzug gebracht werden. Da jedoch nicht der gesamte Mehrwert von der Grundstückgewinnsteuer freigestellt oder die Mehrwertabgabe direkt von der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden kann, führt dies zu einer teilweisen **Doppelbelastung desselben Gewinns** sowohl mit der **Mehrwertabgabe** als auch mit der **Grundstückgewinnsteuer**.

Die Mehrwertabgabe fügt sich in ein bereits komplexes System der Immobilienbesteuerung ein. Sowohl die steuerpflichtigen Grundstückeigentümer als auch die Gemeinden, die diese Abgaben erheben müssen, werden mit erheblichem administrativem Aufwand konfrontiert.

Im Rahmen von Veräusserungen und Übertragungen von Grundstücken ist es zentral, dass eine eventuelle **latente Mehrwertabgabe** bei der Kaufpreis- oder Anrechnungswertermittlung **berücksichtigt** wird.

3.3 Verfahren

Obwohl das **Verfahren kantonal unterschiedlich** geregelt ist, kann es für die Mehrheit der Kantone wie folgt skizziert werden:

- Der Planungsmehrwert wird nicht erst bei der Veräusserung des Grundstücks festgelegt, sondern bereits im **Zeitpunkt der Planungsmassnahme**, in der Regel mittels einer Verfügung.
Bis zur Realisation führt die Planänderung in einigen Kantonen zu einem entsprechenden Grundbucheintrag.

- Im Zeitpunkt der Realisation (entweder durch Baumassnahmen oder durch Veräusserung) wird die Abgabe fällig und durch das Gemeinwesen erhoben.

Eine Minderheit der Kantone ermittelt und verfügt die Mehrwertabgabe im Zeitpunkt der Realisation.

Der **Planungsmehrwert** wird durch das **Gemeinwesen** auf Basis von **Gutachten oder Bewertungsmethoden** ermittelt. Dies kann in der Praxis problematisch sein, da in diesem Zeitpunkt oft keine vergleichbaren Dritttransaktionen erfolgen und somit (noch) **kein effektiver Marktpreis** vorliegt. Ferner werden bei solchen Schätzungen unter Umständen die Besonderheiten einzelner Grundstücke (z.B. Denkmalschutz) nicht berücksichtigt, weshalb der Beizug eines unabhängigen Gutachters und die Anfechtung der Festlegung des Planungsmehrwerts sinnvoll sein können.

Sofern die Festsetzung der Abgabe mittels einer anfechtbaren Verfügung im Zeitpunkt der Planänderung erfolgt, sind **Rechtsmittel** bereits **in diesem Zeitpunkt** zu ergreifen – mangels breiter Praxis und Rechtsprechung kann nicht ausgeschlossen werden, dass es bei der späteren Erhebung der Abgabe nicht mehr möglich sein wird, die Höhe des planungsbedingten Mehrwerts anzufechten.

Aus diesem Grund ist es unumgänglich, die **Angemessenheit** des durch das Gemeinwesen ermittelten Mehrwertes bereits **im Zeitpunkt der Planänderung**, innert der kantonal geregelten Frist, zu **prüfen** und je nach Umständen **Rechtsmittel** zu **ergreifen**.

Der Mehrwert wird oft bereits im Zeitpunkt der Planänderung festgelegt.

4 Beispiele für die kantonale Umsetzung

Zur Illustration der kantonal unterschiedlichen Umsetzung der Mehrwertabgabe werden nachfolgend die Regelungen in den Kantonen Zürich und Genf kurz zusammengefasst.

4.1 Kanton Zürich

Im Kanton Zürich wird bei Einzonungen eine kantonale Mehrwertabgabe von 20% erhoben. Bei Um- oder Aufzonungen ist die Erhebung der Abgabe (inklusive Festlegung des Abgabesatzes zwischen 0% und 40% oder der alternative Abschluss von städtebaulichen Verträgen) Sache der betreffenden Gemeinde, wobei ein kompletter Verzicht auf die Abgabbeerhebung bis auf weiteres nicht bewilligt wird.

Die Höhe der Abgabe wird bereits im **Zeitpunkt der Planänderung** verfügt, die Erhebung erfolgt jedoch erst im Zeitpunkt der **Veräusserung** oder bei **Baufreigabe**. Eine Etappierung bei Grossüberbauungen wird berücksichtigt; spätestens nach zehn Jahren wird jedoch die gesamte Mehrwertabgabe fällig.

Der Übergang eines Grundstücks aufgrund Erbgangs, Erbvorbezugs, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung ist explizit vom Veräusserungsbegriff ausgenommen und löst somit keine Mehrwertabgabe aus.

4.2 Kanton Genf

Im Kanton Genf ist lediglich bei **Einzonungen** (in die Bau- oder Entwicklungszone) eine kantonale Mehrwertabgabe von 20% vorgesehen. Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der jüngsten Gesetzgebung des Parlaments bleibt jedoch abzuwarten, ob die Gemeinden (oder der Kanton) auf anderen Raumplanungsmassnahmen ebenfalls eine Mehrwertabgabe erheben werden.

Die **Veranlagung** erfolgt im Zeitpunkt der **Erhebung** der Abgabe: entweder bei Veräusserung des Grundstücks oder bei Erteilung der Baubewilligung.

5 Fazit

Aufgrund der kantonal unterschiedlichen Umsetzung der Mehrwertabgabe ist es unumgänglich, im konkreten Einzelfall die Folgen für die betroffenen Grundeigentümer und die Angemessenheit des ermittelten Mehrwertes zu prüfen. Da die Abgabe unter Umständen lange vor der effektiven Fälligkeit verbindlich festgelegt wird, ist diese Prüfung bereits im Zeitpunkt der Planänderung unter Beachtung der kantonalen Rechtsmittelfristen vorzunehmen.

Da die Abgabe noch relativ jung ist, sind die Entwicklungen in Rechtsprechung, Gesetzgebung und Praxis von besonderer Bedeutung und müssen aufmerksam verfolgt werden.



Josef Caleff
Partner Zürich
josef.caleff@swlegal.ch



Dr. Michael Nordin
Partner Zürich
michael.nordin@swlegal.ch



Dr. Jean-Frédéric Maraia
Partner Genf
jean-frederic.maraia@swlegal.ch



Yves Jeanrenaud
Partner Genf
yves.jeanrenaud@swlegal.ch

Der Inhalt dieses Newsletters stellt keine Rechts- oder Steuerauskunft dar und darf nicht als solche verwendet werden. Sollten Sie eine auf Ihre persönlichen Umstände bezogene Beratung wünschen, wenden Sie sich bitte an Ihre Kontaktperson bei Schellenberg Wittmer oder an eine der oben genannten Personen.

Schellenberg Wittmer AG ist Ihre führende Schweizer Wirtschaftskanzlei mit mehr als 150 Juristinnen und Juristen in Zürich und Genf sowie einem Büro in Singapur. Wir kümmern uns um alle Ihre rechtlichen Belange – Transaktionen, Beratung, Prozesse.



Schellenberg Wittmer AG
Rechtsanwälte

Zürich
Löwenstrasse 19
Postfach 2201
8021 Zürich / Schweiz
T +41 44 215 5252
www.swlegal.com

Genf
15bis, rue des Alpes
Postfach 2088
1211 Genf 1 / Schweiz
T +41 22 707 8000
www.swlegal.com

Singapur
Schellenberg Wittmer Pte Ltd
6 Battery Road, #37-02
Singapur 049909
T +65 6580 2240
www.swlegal.sg