

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

32.13-04.11

Beschwerdeentscheid vom 23. Februar 2005

Bemessung der Handänderungssteuer (Erschliessungskosten)



- a *Die Handänderungssteuer wird gemäss Art. 6 HPG aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die die Erwerberin oder der Erwerber der Veräusserin oder dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat.*
- b *Vom Erwerber neben dem Kaufpreis übernommene Erschliessungskosten sind, soweit sie Bauten und Anlagen betreffen, die im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs bereits erstellt sind, als Gegenleistung für den Grundstückserwerb zur Bemessung der Handänderungssteuer heranzuziehen.*
- c *Die zur Diskussion stehenden Infrastruktur- und Erschliessungsanlagen waren im konkreten Fall aber weder vor dem Eigentumsübergang erstellt worden, noch waren dafür bereits angefallene Erschliessungskosten Gegenstand des Veräusserungsgeschäfts. Vielmehr wurde ein Infrastrukturvertrag überbunden, der nicht Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung sein konnte. Die Handänderungssteuer war deshalb nur auf dem vereinbarten Kaufpreis zu erheben.*

Calcul de l'impôt sur les mutations (frais d'équipement)

- a *Conformément à l'article 6 LIMG, l'impôt sur les mutations est calculé sur la base de la contre-prestation convenue pour l'acquisition de l'immeuble. La contre-prestation comprend toutes les prestations de nature pécuniaire aux-*

quelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur ou à l'égard de tiers en relation avec l'immeuble.

- b Pour autant qu'ils concernent des bâtiments et des installations déjà construits au moment du transfert de propriété, les frais d'équipement pris en charge par l'acquéreur en plus du prix d'achat sont considérés comme une contre-prestation pour l'acquisition de l'immeuble lors du calcul de l'impôt sur les mutations.*
- c Les installations touchant aux infrastructures et à l'équipement en cause n'étaient toutefois dans le cas d'espèce pas construites au moment du transfert de propriété, et les frais d'équipement déjà dus ne faisaient pas l'objet de l'aliénation. Au contraire, un contrat d'infrastructure avait été imposé, mais il ne faisait pas l'objet des dispositions contractuelles relatives au prix de vente. L'impôt sur les mutations ne devait donc être perçu que sur le prix d'achat convenu.*

Sachverhalt

A.

Die Genossenschaft X. kaufte mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 3. Dezember 2002 mehrere Grundstücke von der Aktiengesellschaft Y. (nachfolgend: Y. AG), die im Perimeter der Überbauungsordnung A. in B. liegen, und übernahm unter anderem die Rechte und Pflichten aus dem „Infrastrukturvertrag für das Gebiet A.“ vom 29. Januar 2001 (Ziff. 14 zweites Lemma des Kaufvertrages), wobei die auf total Fr. 2'130'727.00 geschätzten Kosten für sämtliche Leistungen aus diesem Infrastrukturvertrag sowie die Kosten der weiteren Erschliessung im Kaufpreis nicht enthalten seien und zulasten der Käuferin gingen (Ziff. 3.2 des Kaufvertrages). Der verkündende Notar C. deklarierte als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer den vereinbarten Kaufpreis in der Höhe von Fr. 6'000'000.-. Der sich daraus ergebende Steuerbetrag von Fr. 108'000.- (1,8 %) wurde einbezahlt. Am 15. Oktober 2003 veranlagte das Kreisgrundbuchamt die Handänderungssteuer demgegenüber auf einer Bemessungsgrundlage von Fr. 8'130'727.- (Kaufpreis und die geschätzten Infrastruktur- und Erschliessungskosten gemäss Ziff. 3.2 des Kaufvertrages) und verlangte die Nachzahlung von Fr. 38'353.10 Handänderungssteuer (1,8 % von Fr. 2'130'727.-).

B.

Gegen diese Verfügung erhob die Genossenschaft X., vertreten durch Fürsprecher D., am 14. November 2003 Einsprache und machte geltend, die Vereinba-

rung gemäss Ziff. 14 des Kaufvertrages führe nicht zu einem Austausch von Leistungen zwischen den Vertragsparteien. Vielmehr stelle sie sicher, dass die Kaufsache mit den ihr im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs aufhaftenden Rechte und Pflichten auf die Erwerberin übergehe, welche hiefür den Kaufpreis von Fr. 6'000'000.- bezahlt habe. Bei der Festsetzung der Handänderungssteuer sei daher allein von diesem Kaufpreis auszugehen. Mit Einspracheverfügung vom 19. Januar 2004 bestätigte das Kreisgrundbuchamt seine Veranlagungsverfügung vom 15. Oktober 2003 mit der Begründung, in Ziff. 3 lit. 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 Änderung vom 28. April 1997; nachfolgend: Kreisschreiben) würden die Erschliessungskosten als steuerpflichtig erklärt, da sie einen liegenschaftlichen Wert darstellten. Ziff. 14 des Kaufvertrages bestimme, dass die Genossenschaft X. die Rechte und Pflichten aus dem Infrastrukturvertrag und damit die in dessen Ziff. 3 festgelegten Zahlungsverpflichtungen übernehme. Damit werde nebst der Kaufpreiszahlung eine weitere steuerpflichtige Leistung erbracht.

C.

Am 19. Februar 2004 erhob die Genossenschaft X., wiederum vertreten durch Fürsprecher D., bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK) gegen diese Einspracheverfügung Verwaltungsbeschwerde. Sie beantragt, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und die Handänderungssteuer sei abschliessend mit Fr. 108'000.- zu veranlagen. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, bei den budgetierten Erschliessungskosten handle es sich um eine vorläufige Schätzung. Die Vorinstanz nehme mit dem Einbezug dieser Kosten bei der Bemessung der Handänderungssteuer eine provisorische Veranlagung vor, die das Gesetz nicht zulasse. Es gehe auch nicht an, den Steuerschuldner auf die Möglichkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens zu verweisen. Weder bestehe ein Ausführungsprojekt für die Erstellung der Erschliessungsanlagen, noch erlaube der derzeitige Planungsstand den Abschluss von Werkverträgen, weshalb die Berufung der Vorinstanz auf die Praxis zu den schlüsselfertigen Bauten zu Unrecht erfolge.

In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 12. März 2004 beantragt das Kreisgrundbuchamt die Abweisung der Beschwerde und führt ergänzend zur angefochtenen Verfügung aus, es handle sich um eine definitive Veranlagung mit dem Hinweis auf die Bereitschaft der Veranlagungsbehörde das Verfahren bei Vorliegen der Schlussabrechnung über die Baukosten wieder aufzunehmen. Vorliegend komme es darauf an, dass die Erwerberin mit Abschluss des Kaufvertrages unwiderruflich die Verpflichtung zur Bezahlung der anfallenden Erschliessungs-

kosten übernommen habe.

Die Beschwerdeführerin wendet in ihrer Stellungnahme vom 15. April 2004 dagegen ein, in Fällen, wo aufgrund der Sachlage eine lediglich provisorische Veranlagung erfolgen könne, sei die Steuer nur auf dem Landpreis zu erheben, weil es an einer hinreichend engen Verbindung zwischen der Handänderung und den später folgenden Leistungen fehle. Es gehe nicht an, eine vom Gesetz nicht gewollte und nicht vorgesehene Besteuerung vorzunehmen. Der Infrastrukturvertrag enthalte keine werkvertraglichen Abmachungen. Die budgetierten, inskünftig anfallenden Erschliessungskosten stellten keinen liegenschaftlichen Wert dar. Ein Schuldübernahme als Gegenleistung zum Grundstückerwerb liege somit nicht vor.

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.

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamtes kann bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion 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).

Zur Verwaltungsbeschwerde ist befugt, wer ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung hat (Art. 65 lit. 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 daher einzutreten.

2.

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

2.2 Bei der Bemessung der Handänderungssteuer ist darauf abzustellen, was wirtschaftlich gesehen zwischen den Beteiligten nach deren wirklichen Willen verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gemacht worden ist. Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass nicht nur das Bauland, sondern auch der Preis des zukünftigen Hauses Teil der in Art. 6 HPG erwähnten vermögensrechtlichen Leistung sein könne (BVR 1997 S. 344 ff.). In zwei am 25. Juli 2000 ergangenen Urteilen (vgl. BVR 2001 S. 193 E. 3b aa sowie unveröffentlichte BGE 2P.123/1999, 2P.198/1999 [E. 2a]) würdigte das Bundesgericht diese - noch vor Einführung des Art. 6a HPG ergangene - Rechtsprechung als verfassungskonform und hob dabei hervor, die Bemessung der Handänderungssteuer nach Massgabe aller vermögensrechtlicher Leistungen, die der Erwerber dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen habe, sei eine wirtschaftliche Vorschrift, deren Auslegung aufgrund wirtschaftlicher Gesichtspunkte vorzunehmen sei. In diesem Licht betrachtet sei es nicht willkürlich, darauf abzustellen, was wirtschaftlich gesehen zwischen den Beteiligten nach deren wirklichem Willen verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gemacht worden sei. Habe der Grundstückserwerber dem Veräusserer aufgrund eines Werkvertrags die Erstellung, den Umbau oder die Vollendung einer Baute auf dem Kaufgrundstück übertragen, seien ferner Kauf- und Werkvertrag derart miteinander verbunden, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre, und komme das Geschäft überdies als Ganzes im Ergebnis dem Verkauf eines fertigen bzw. umgebauten Hauses gleich, so sei es nicht sachwidrig, nebst dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis der Liegenschaft auch den Werklohn zu den vermögensrechtlichen Leistungen zu rechnen, welche die Erwerber dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen haben, und für die Bemessung der Handänderungssteuer heranzuziehen (vgl. auch BGE 2P. 230/2001 und 2P.229/2001 vom 7. Januar 2002, je E. 2a).

2.3 Da die Steuer von der Gegenleistung für das Grundstück zu entrichten ist, sind nur liegenschaftliche Werte steuerpflichtig. Als liegenschaftlich und somit steuerpflichtig gelten unter anderem die Erschliessungskosten. Sofern die Käuferschaft im Rahmen des Kaufvertrages die Grundstücksgewinnsteuern, Verkaufsprovisionen oder andere fällige Forderungen (Grund- oder Forderungspfandschulden) von der Verkäuferschaft übernimmt, handelt es sich dabei um eine Gegenleistung der Käuferin oder des Käufers für den Grundstückserwerb, die ebenfalls Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer bildet (vgl. Kreisreiben Ziff. 3 g).

3.

3.1 Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 3. Dezember 2002 hat die Beschwerdeführerin von der Y. AG die Grundstücke Gbbl. Nr. 1000, Gbbl. Nr.

2000 und Gbbl. Nr. 3000 mit Gebäuden, Hofraum, Garten und Anlagen erworben. Der Gesamtkaufpreis wurde auf Fr. 6'000'000.- festgesetzt. Ziff. 3 des Vertrages listet auf, was im Gesamtkaufpreis nicht enthalten sein soll. Dazu gehören die Kosten für sämtliche Leistungen, welche dem Grundeigentümer gemäss dem „Infrastrukturvertrag für das Gebiet A.“ vom 29. Januar 2001 obliegen, sowie die Kosten der weiteren Erschliessung für Kanalisation, Wasser, Gas usw. von total Fr. 2'130'727.- gemäss Aufstellung der Firma „Z.“ vom 17. Oktober 2002 (Ziff. 3.2). Laut Ziff. 14 zweites Lemma des Kaufvertrages überträgt die Verkäuferin und die Käuferin übernimmt - sofern und soweit die Parteien im vorliegenden Vertrag oder ausserhalb desselben schriftlich nichts anderes vereinbart haben oder vereinbaren werden - bezüglich der Vertragsobjekte die Rechte und Pflichten aus dem „Infrastrukturvertrag für das Gebiet A.“ vom 29. Januar 2001.

Der Infrastrukturvertrag für das Gebiet A. vom 29. Januar 2001 regelt die Erstellung der Erschliessungs- und Ausstattungsanlagen sowie die Kostenverteilung, die Landabtretungen, die Abgeltung des Planungsmehrwerts, das Wettbewerbsverfahren und einen Landabtausch (Ziff. 1.4) zwischen der Y. AG., E., F., G. und B.. Gemäss Ziff. 3 hat die Y. AG 35% der Kosten der von B. auszubauenden H.-Strasse zu übernehmen (Ziff. 3.1), zusammen mit F. die Zufahrt I. zu erstellen und 80% der Kosten zu tragen (Ziff. 3.2), die Detailerschliessungsstrassen J. und K., die Fuss- und Velowege L., M. und N. sowie den Quartierplatz O. zu erstellen und dafür die Kosten zu tragen (Ziff. 3.3), die Detailerschliessungsstrasse P. mit F. zu erstellen und die Kosten zu übernehmen (Ziff. 3.4) sowie 60% des von B. zu erstellenden Fuss- und Velowegs Q. zu finanzieren (Ziff. 3.5), schliesslich auf ihre Kosten den Siedlungsbach zu erstellen (Ziff. 3.7) und Bäume zu pflanzen (Ziff. 3.8).

3.2 Das Kreisgrundbuchamt hat gestützt auf diese Vertragsklauseln die Handänderungssteuer auf dem Kaufpreis in der Höhe von Fr. 6'000'000.- sowie den auf Fr. 2'130'727.- geschätzten Infrastruktur- und Erschliessungskosten veranlagt und zusätzlich einen Steuerbetrag in der Höhe von Fr. 38'353.10 (Fr. 146'353.10 abzüglich der bereits bezahlten Fr. 108'000.-) einverlangt. Es erwog, vorliegend sei analog zur oben zitierten Rechtsprechung bei den schlüsselfertigen Bauten eine Leistungspflicht für liegenschaftliche Werte bei der Veranlagung der Handänderungssteuer auch dann zu berücksichtigen, wenn die Erschliessungsanlagen noch nicht erstellt seien. Entscheidend sei allein, dass es ohne diese Verpflichtung nicht zum Abschluss des Kaufvertrages gekommen wäre. Für den vorliegenden Fall sei anzunehmen, dass die Überbindung des Infrastrukturvertrages Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung für das Grundstück gewesen sei. Nach der Lebenserfahrung sei jedenfalls auszuschliessen, dass die Y. AG den Kaufvertrag ohne die Überbindung des Infrastrukturvertrages abgeschlossen hätte. Dafür spreche auch, dass im Vertrag explizit zu erwartende Kosten ge-

nannt würden.

Die Beschwerdeführerin bestreitet die Richtigkeit dieser Steuerveranlagung. Sie wendet ein, die Vorinstanz berufe sich zu Unrecht auf die Praxis zu den schlüsselfertigen Bauten. Bei der konkreten Ausgangslage lasse sich nicht sagen, das Geschäft komme in seinem wirtschaftlichen Gehalt dem Verkauf von erschlossenem Bauland gleich, und eine Schuldübernahme als Gegenleistung zum Grundstückserwerb liege nicht vor, weshalb die Handänderungssteuer einzig auf dem verkündeten Kaufpreis zu erheben sei.

3.3 Da sich Art. 6a HPG ausschliesslich auf Kaufverträge über eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit bezieht, ist diese Bestimmung auf den konkreten Fall offensichtlich nicht anwendbar.

Infrastruktur- und Erschliessungsanlagen stellen als Voraussetzungen für die Überbaubarkeit eines Grundstücks (vgl. Art. 7 i.V.m. Art. 106 Abs. 1 des Baugesetzes vom 9. Juni 1985 [BauG; BSG 721.0]) liegenschaftliche Werte dar. Vom Käufer neben dem Kaufpreis übernommene Erschliessungskosten sind daher zweifellos, soweit sie Bauten und Anlagen betreffen, die im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs bereits erstellt sind, als Gegenleistung für den Grundstückserwerb zur Bemessung der Handänderungssteuer heranzuziehen (vgl. auch Ziff. 3 e des Kreisschreibens in der Fassung vom 15. April 1986). Die zur Diskussion stehenden Infrastruktur- und Erschliessungsanlagen sind aber unbestrittenermassen weder vor dem Eigentumsübergang erstellt worden, noch sind dafür bereits angefallene Erschliessungskosten Gegenstand des Veräusserungsgeschäftes.

3.4 Streitig ist, ob die Übernahme der Rechte und Pflichten aus Ziff. 3 des Infrastrukturvertrages durch die Beschwerdeführerin Teil der in Art. 6 HPG erwähnten vermögensrechtlichen Leistung bildet. Einerseits bestimmt diese Vertragsklausel, wer nach Massgabe der Überbauungsordnung A. welche Erschliessungsanlagen zu projektieren und zu erstellen hat, und andererseits legt sie die von den Vertragsparteien für die Erstellung dieser Erschliessungsanlagen zu tragenden Kostenanteile, nicht aber bestimmte Beträge, nach den dafür in Art. 112-114 BauG und im Dekret über die Beiträge der Grundeigentümer an Erschliessungsanlagen und an weitere öffentliche Werke und Massnahmen vom 12. Februar 1985 (Grundeigentümerbeitragsdekret; GBD; BSG 732.123.44) aufgestellten Regeln fest. Daraus folgt zunächst, dass dem in Ziff. 3.2 des Kaufvertrages genannten Betrag für die Erschliessung lediglich deklaratorischer Charakter zukommt.

3.5 Grundsätzlich ist das Gemeinwesen verpflichtet, Bauland zu erschliessen (Art. 108 BauG). Dabei entstandene Erschliessungskosten hat es zu bezahlen

und sodann ganz oder teilweise auf die Grundeigentümer zu überwälzen (Art. 19 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung [RPG; SR 700]; Art. 141 i.V.m. Art. 111 ff. BauG; GBD). Beitragsschuldner sind die Eigentümer der belasteten Grundstücke im Zeitpunkt der Beitragsverfügung (Art. 7 GBD). Die Beitragspflicht entsteht, sobald das Werk vollendet ist (Art. 5 GBD; vgl. VERA MARANTELLI-SONANI, Erschliessung von Bauland, Diss. Bern 1997, S. 90 ff.). Allerdings können auch interessierte Grundeigentümer vertraglich mit der Planung und Erstellung von Erschliessungsanlagen betraut werden (Art. 109 BauG). Erschliesst die Gemeinde nicht selber, so kann sie eine Überbauungsordnung nur beschliessen, wenn die erforderlichen Leistungen der beteiligten Erschliessungsträger rechtsverbindlich zugesichert sind (ALDO ZAUGG, Kommentar zum BauG des Kantons Bern vom 9. Juni 1985, 1995, Art. 88/89, N. 12). Zu diesem Zweck wurde der vorliegende Infrastrukturvertrag abgeschlossen. Die konkreten Beiträge der einzelnen Grundeigentümer an die Erschliessungskosten sind jedoch von B. im Verfahren nach Art. 114 BauG und dem GBD erst noch festzusetzen (vgl. ZAUGG, a.a.O.). Da die Beitragspflicht in diesem Fall ohnehin die Beschwerdeführerin treffen wird, lässt sich die Annahme der Vorinstanz, es liege neben dem Kaufpreis als Gegenleistung für den Grundstückerwerb eine Schuldübernahme bezüglich der in Zukunft anfallenden Erschliessungskosten vor, nicht rechtfertigen.

3.6 Ziffer 3 des Infrastrukturvertrages verpflichtet B., die Y. AG zur Erschliessung zuzulassen (vgl. ZAUGG, a.a.O., Art. 109/110, N. 17), im Gegenzug übernimmt diese die Projektierung und Erstellung gewisser Erschliessungsanlagen und schießt die dafür notwendigen Kosten zinslos vor (Art. 110 Abs. 1 BauG). Wie das Wort Vorschuss andeutet, werden hier Beträge vor ihrer Fälligkeit bezahlt (vgl. auch Art. 110 Abs. 2 BauG). Bei der Bevorschussung handelt es sich demnach um eine Kautionsleistung für später geschuldete Kausalabgaben bzw. um die Sicherstellung von Kosten. Soweit damit auch Kosten vorgeschossen werden, die nach der definitiven Veranlagung durch das Gemeinwesen oder durch Dritte getragen werden müssen, handelt es sich um ein zeitlich beschränktes Darlehen an das Gemeinwesen, das gestützt auf Art. 313 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Obligationenrecht; OR; SR 220) nicht zu verzinsen ist (MARANTELLI-SONANI, a.a.O., S. 158). Die Übernahme der Verpflichtung zur Erstellung von Erschliessungsanlagen und zur Tragung des während der Bauzeit anfallenden Zinsaufwands stellt infolge dessen im Gegensatz zur Beitragsschuld keine Gegenleistung der Beschwerdeführerin für einen liegenschaftlichen Wert dar und ist durchaus auch losgelöst vom Kaufvertrag als sinnvolles Ganzes denkbar. Es ist daher nicht davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin damit neben dem Kaufpreis eine weitere steuerpflichtige Leistung erbringt.

3.7 Im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise lässt sich anders als bei den angeführten schlüsselfertigen Bauten auch nicht sagen, das Geschäft komme dem Kauf einer zukünftigen Sache gleich. Ein Vertragsverbund, welcher darauf abzielt, der Beschwerdeführerin das Eigentum an nach Massgabe der Überbauungsordnung A. erschlossenem Bauland zu verschaffen, liegt schon deshalb nicht vor, weil mit dem Infrastrukturvertrag gerade die Verpflichtung die Erschliessungsanlagen zu erstellen auf die Beschwerdeführerin übertragen wird. Die dafür anfallenden Kosten werden zudem wie oben ausgeführt mittels öffentlicher Abgaben direkt auf sie überwält. Der Marktwert ihrer Grundstücke steigt dagegen erst, wenn die Erschliessungsanlagen fertiggestellt sind. Eine von der Beschwerdeführerin zu tragende zukünftige Wertvermehrung ihrer Grundstücke mit der Handänderungssteuer zu belasten, erscheint unter diesen Umständen als unsachgemäss. Dies selbst dann, wenn die Übernahme des Infrastrukturvertrages, wie die Vorinstanz argumentiert, eine unabdingbare Voraussetzung (also ein Motiv) für den Abschluss des Kaufvertrages gewesen sein sollte.

4.

Zusammenfassend gelangt die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion somit zum Schluss, dass obwohl die Beschwerdeführerin gleichzeitig mit dem Kaufvertrag in den Infrastrukturvertrag eingetreten ist, kein Vertragsverbund vorliegt. Zwar wird die Y. AG damit von ihren Verpflichtungen aus dem Infrastrukturvertrag befreit, sofern B. zustimmt, indessen zwingt bereits das Gesetz bzw. das GBD die Beschwerdeführerin ihren Anteil an den Kosten für die noch bevorstehende Erstellung der rechtskräftig festgelegten Infrastruktur- und Erschliessungsanlagen zu bezahlen. Die Überbindung des Infrastrukturvertrages konnte deshalb nicht Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung sein. Auch handelt es sich bei zukünftigen Erschliessungskosten weder um bestehende liegenschaftliche Werte, noch wird mit dem Vertrag eine bereits fällige Forderung im Sinne von Ziff. 3 g des Kreisschreibens übertragen. Die Handänderungssteuer ist deshalb nur auf dem vereinbarten Kaufpreis zu erheben.

5.

5.1 Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, der von der Beschwerdeführerin aufgeworfenen Frage, ob es angeht, den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens zu verweisen, weiter nachzugehen. Anzumerken ist allerdings, dass die Verfügungen betreffend Steuerveranlagungen einen zeitlich abgeschlossenen Sachverhalt und eine einmalige Rechtsfolge regeln. Nur dort, wo der Pflichtige trotz gebotener Sorgfalt und Aufmerksamkeit ausserstande war, den Mangel zu erkennen und die Verfügung rechtzeitig mit einem ordentlichen Rechtsmittel anzufechten, ist die Verwaltungsbehörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens verpflichtet. Zwar kann das Kreisgrundbuchamt gemäss Art. 56 Abs. 1 letzter Satz VRPG gestützt auf einen eigenen Ermessenent-

scheid jederzeit zu Gunsten des Steuerpflichtigen neu verfügen, dies ist aber freiwillig (vgl. BVR 1994 S. 337 ff.).

5.2 Das HPG nennt in Art. 19 die Möglichkeit der Nachveranlagung. Dieses Institut meint die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Gunsten des Staates. Ergibt sich aus Tatsachen oder Beweismitteln, die dem Grundbuchamt im Zeitpunkt der Veranlagung auch bei pflichtgemässer Sorgfalt nicht bekannt sein konnten, dass die Veranlagung unvollständig ist, so findet eine Nachveranlagung statt. Die Wirkung der Unabänderlichkeit der Veranlagungsverfügung erleidet hier eine Ausnahme. Das Kreisgrundbuchamt kann auf die rechtskräftige Veranlagung zurückkommen, diese allerdings gestützt auf diese Bestimmung - worüber inzwischen Einigkeit herrscht - nur zu Ungunsten des Steuerpflichtigen abändern.

6.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Staat die Verfahrenskosten. Die Beschwerdeführerin hat nach Massgabe ihres Obsiegens Anspruch auf einen Beitrag an ihre Parteikosten (Art. 108 VRPG). Die Kostennote von Fürsprecher D. vom 15. April 2004 gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Handänderungssteuer wird in Abänderung der Verfügung des Kreisgrundbuchamts vom 19. Januar 2004 auf **Fr. 108'000.--** festgesetzt.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.

3.

Der Staat Bern richtet der Genossenschaft X. für das Beschwerdeverfahren vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion einen Parteikostenbeitrag von **Fr. 5'961.--** (inklusive Auslagen und Mehrwertsteuer) aus. Dieser ist beim Kreisgrundbuchamt einzufordern.