

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

32.13-09.63

Beschwerdeentscheid vom 1. November 2010

Handänderungssteuer: Nichtige Veranlagung; Steuerbefreiung nach Art. 12 Bst. g aHPG



- a Eine Veranlagung der Handänderungssteuer ist widersprüchlich und daher nichtig, wenn die Selbstdекlaration des Steuerpflichtigen widersprüchlich ist, das Grundbuchamt aber darauf Bezug nimmt, indem es verfügt: «Veranlagung gemäss Selbstdекlaration».
- b Der Steuerbefreiungstatbestand von Art. 12 Bst. g aHPG (heute Art. 12 Bst. h HG) «bei Leistungen des Kantons an den Erwerb eines Grundstückes oder die damit zu erfüllende Aufgabe» ist erfüllt, wenn der Kanton den Bau von Mietwohnungen fördert. Die «mit dem Grundstück zu erfüllende Aufgabe» besteht in der Bereitstellung von günstigen Mietwohnungen.

Impôt sur les mutations: nullité de la taxation; exonération conformément à l'article 12, lettre g aLIMG

- a La taxation de l'impôt sur la mutation est contradictoire et donc nulle, lorsque la déclaration fiscale de la personne imposable est contradictoire mais que le bureau du registre foncier s'y réfère en rendant la décision suivante: «taxation selon déclaration».
- b La condition à l'exonération d'impôt conformément à l'article 12, lettre g aLIMG (à présent, art. 12, lit. h LIMu), à savoir «lorsque le canton contribue financièrement à l'acquisition d'un immeuble ou à la tâche à laquelle celui-ci est destiné», est remplie dès lors que le canton subventionne la construction d'appartements à louer. La «tâche à laquelle [l'immeuble] est destiné» consiste en la mise à disposition d'appartements à loyer modéré.

Sachverhalt

A.

Mit Kaufvertrag vom 21. August 2008 erwarb die Stiftung X. von der Genossenschaft Y. die Grundstücke Gemeinde A. Gbbl. Nrn. 1000, 2000, 3000-1-1 bis 3000-1-14, 3000-21 bis 3000-37 und 3000-1-67 bis 3000-1-76. Am 2. September 2008 meldete Notar B., der den Kaufvertrag beurkundet hatte, das Geschäft beim Kreisgrundbuchamt (heute: Grundbuchamt) an und reichte gleichzeitig die Deklaration und Veranlagung der Handänderungs- und Pfandrechtssteuern ein. Darin deklarierte er einerseits eine Handänderungssteuer von Fr. 181'800.– auf einer Bemessungsgrundlage von Fr. 10'100'000.– und in Anwendung eines Steuersatzes von 1,8 %, welche er am 3. September 2008 bezahlte. Andererseits erklärte er, es bestehe gemäss Art. 12 Bst. g des Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern (HPG) keine Steuerpflicht. Zudem vermerkte Notar B., dass die Bezahlung der Handänderungssteuer unter dem Vorbehalt der Rückerstattung erfolge.

Das Grundbuchamt kreuzte in seiner Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2008 die Spalte «Veranlagung gemäss Selbstdeklaration» an. Gegen diese Verfügung wurde keine Einsprache erhoben, weshalb sie in Rechtskraft erwuchs.

B.

Mit Schreiben vom 29. Dezember 2008 ersuchte Notar B. namens der Stiftung X. das Grundbuchamt um Rückerstattung des einbezahlten Steuerbetrags. Er machte geltend, es bestehe für dieses Geschäft keine Steuerpflicht. Er habe den Steuerbetrag lediglich überwiesen, um eine Verzögerung des Grundbucheintrags zu vermeiden. In der Selbstdeklaration habe er ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Bezahlung unter dem Vorbehalt der Rückerstattung erfolge.

Mit Antwort vom 8. Januar 2009 hielt das Grundbuchamt fest, in der fraglichen Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2008 sei nicht auf Steuerfreiheit erkannt worden. Hätte das Grundbuchamt auf Steuerfreiheit erkannt, wäre in der Deklaration die Spalte «Steuerfrei gemäss Art. ... HPG» angekreuzt worden. Vielmehr sei die Steuer gemäss Selbstdeklaration veranlagt worden, und zwar auf der Bemessungsgrundlage von Fr. 10'100'000.–. Die geschuldete Handänderungssteuer betrage somit Fr. 181'800.–. Eine Rückerstattung der Steuer sei aus diesen Gründen ausgeschlossen.

C.

Am 4. Februar 2009 gelangte Notar B. erneut an das Grundbuchamt. Er führte zusammengefasst aus, die Stiftung X. als Adressatin habe aus der Verfügung «Veranlagung gemäss Selbstdeklaration» nach dem Vertrauensprinzip schlies-

sen können, dass diese sich auf die deklarierte Steuerfreiheit beziehe. Zudem hätte eine Ablehnung der Steuerfreiheit gemäss Art. 52 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) begründet werden müssen.

Das Grundbuchamt wertete das Schreiben vom 4. Februar 2009 als Gesuch um Wiederaufnahme eines rechtskräftig erledigten Verfahrens nach Art. 56 VRPG. Es trat darauf ein und wies es mit Verfügung vom 5. März 2009 kostenpflichtig ab.

Gegen diese Verfügung erhob die Stiftung X. Einsprache mit der Begründung, das Grundbuchamt habe das Schreiben vom 4. Februar 2009 zu Unrecht als Gesuch um Wiederaufnahme des Verfahrens gewertet. In diesem Schreiben sei nicht um eine erneute Beurteilung der Rechtslage ersucht, sondern vielmehr die Rückerstattung des einbezahlten Betrags verlangt worden.

Mit Verfügung vom 3. September 2009 wies das Grundbuchamt die Einsprache ab.

D.

Mit Eingabe vom 2. Oktober 2009 führt die Stiftung X. bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK) Beschwerde gegen die Verfügung des Grundbuchamts vom 3. September 2009. Sie stellt zusammengefasst die Rechtsbegehren, die Verfügungen des Grundbuchamts vom 5. März 2009 und vom 3. September 2009 seien aufzuheben und das Grundbuchamt sei anzuweisen, den Betrag von Fr. 181'800.– zuzüglich Verzugszins von 4 % seit wann rechtens zurückzuerstatten. Eventuell sei die Sache zur neuen Entscheidung an das Grundbuchamt zurückzuweisen.

In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 29. Januar 2010 beantragt das Grundbuchamt die Abweisung der Beschwerde. In ihren Schlussbemerkungen vom 11. März 2010 hält die Beschwerdeführerin an den Rechtsbegehren in der Beschwerde vollumfänglich fest.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

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

1.

1.1 Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamts kann bei der JGK Beschwerde erhoben werden (Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer [HG; BSG 215.326.2]). Das Verfahren rich-

tet sich nach den Bestimmungen des VRPG (Art. 26 Abs. 1 HG). Die JGK ist somit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Zur Beschwerde ist befugt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat, durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 65 Abs. 1 VRPG). Die Beschwerdeführerin ist durch die angefochtene Einspracheverfügung beschwert und daher befugt, dagegen Einsprache zu erheben. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Da der Kaufvertrag vom 21. August 2008 datiert und die Grundbuchanmeldung am 2. September 2008 erfolgte, hat sich der Steuertatbestand verwirklicht, bevor am 1. Oktober 2009 die Revision vom 9. April 2009 des damaligen HPG in Kraft getreten ist (seit Inkrafttreten der Revision lautet der Titel des Erlasses: Gesetz betreffend die Handänderungssteuer [HG]). Entsprechend findet auf den vorliegenden Sachverhalt das HPG in der bis zum 30. September 2009 geltenden Fassung (fortan: aHPG) Anwendung.

2.2 Bei Handänderungen von Grundstücken ist gemäss Art. 1 i.V.m. Art. 5 aHPG dem Kanton eine Handänderungssteuer zu entrichten. Äusserer Anknüpfungspunkt für die Erhebung der Handänderungssteuer ist die Handänderung, sie ist mithin Steuerobjekt. Gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. a aHPG umfasst der Begriff der Handänderung in erster Linie den zivilrechtlichen Eigentumsübergang von Grundstücken. Art. 12 aHPG enthält aber eine abschliessende Aufzählung der Ausnahmen von der Steuerpflicht.

3.

3.1 Die Beschwerdeführerin macht zunächst geltend, das Grundbuchamt habe das Schreiben vom 4. Februar 2009 unzulässigerweise als Gesuch um Wiederaufnahme des Verfahrens gewertet. Richtig sei, dass sie eindeutig und unmissverständlich um die Rückerstattung des einbezahlten Betrags und nicht um eine erneute Beurteilung der Rechtslage ersucht habe. Zudem fehle es an den materiellen Voraussetzungen für ein Wiederaufnahmeverfahren gemäss Art. 56 VRPG. Keine der in Art. 56 Abs. 1 Bst. a bis c VRPG genannten Voraussetzungen sei vorliegend gegeben. Jederzeit möglich sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur *zu Gunsten* des Verfügungsadressaten (Art. 56 Abs. 1 letzter Satz VRPG). Zu Gunsten der Beschwerdeführerin wäre im vorliegenden Fall einzig ein Entscheid gewesen, der die Steuerfreiheit des Kaufs veranlagt hätte. Weil das Grundbuchamt jedoch die Steuerpflicht bejaht habe, scheide auch dieser Wiederaufnahmegrund aus. Aus diesen Gründen verstosse die Wiederaufnahme des Verfahrens gegen Treu und Glauben.

3.2 Anfechtungsobjekt ist die Einspracheverfügung vom 3. September 2009, die das Grundbuchamt im Rahmen des Wiederaufnahmeverfahrens getroffen hat. Die Beschwerdeführerin wehrt sich gegen die von Amtes wegen vorgenommene Wiederaufnahme, weil die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt seien. Im Weiteren macht sie geltend, die Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2008 könne nur so ausgelegt werden, dass das Grundbuchamt zu ihren Gunsten die Steuerfreiheit des Geschäfts verfügt habe. Es bestehe daher kein Raum für ein Wiederaufnahmeverfahren. Auf der anderen Seite vertritt das Grundbuchamt den Standpunkt, es habe – der Selbstdeklaration der Beschwerdeführerin folgend – die Steuerpflicht festgestellt und eine Handänderungssteuer von Fr. 181'800.– veranlagt.

Ursache der unterschiedlichen Rechtsauffassungen ist die Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2008, die von den Parteien unterschiedlich interpretiert wird. Es ist daher angezeigt, vorab diese Verfügung einer näheren Betrachtung zu unterziehen.

3.3 Die Deklaration der Handänderungssteuer durch den Steuerpflichtigen und die Veranlagung durch das Grundbuchamt erfolgen auf demselben Formular. Die Veranlagung auf dem unteren Teil des Formulars besteht darin, dass vom Grundbuchamt eines der sechs zur Verfügung stehenden Kästchen angekreuzt wird. In der vorliegenden Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2008 hat der Grundbuchverwalter das Kästchen «Veranlagung gemäss Selbstdeklaration» angekreuzt. Darin besteht das *Dispositiv* der Verfügung. Weil das Grundbuchamt im Dispositiv Bezug auf die Selbstdeklaration nimmt, ergibt sich die *Begründung* der Verfügung aus der Selbstdeklaration der Beschwerdeführerin. Die Selbstdeklaration besteht einerseits in der Deklaration der Handänderungssteuer von Fr. 181'800.– und andererseits in der Geltendmachung einer Steuerausnahme gemäss Art. 12 Bst. g aHPG. Die beiden Punkte widersprechen sich offensichtlich und ergeben, wenn sie gleichzeitig geltend gemacht werden, keinen Sinn. Die Beschwerdeführerin gibt zwar an, die Steuer nur deshalb deklariert und einbezahlt zu haben, um den Eintrag des Grundstückverkaufs im Hauptbuch zu erwirken (Art. 22 Abs. 1 aHPG). Indessen geht dieses Motiv für die Deklaration aus dem ausgefüllten Formular nicht hervor. Daran ändert wenig, dass die Beschwerdeführerin in der Rubrik «Bemerkungen» den Satz angefügt hat, die Bezahlung der Handänderungssteuer erfolge unter dem Vorbehalt der Rückerstattung. Es bleibt der Widerspruch, dass zwar eine Steuer selbstdeklariert wird – was gleichbedeutend ist mit der Annahme des *Bestehens einer Steuerpflicht* –, aber gleichzeitig eine *Ausnahme von der Steuerpflicht* behauptet bzw. deklariert wird. Der Aussagegehalt der vom Grundbuchamt verfügten «Veranlagung gemäss Selbstdeklaration» ist somit nicht eindeutig bestimmbar, weil bei näherer Betrachtung zwei einander widersprechende Selbstdeklarationen vorliegen. Weder dem Dispositiv noch der Begründung der Verfügung ist zu entnehmen, ob auf

Steuerfreiheit erkannt wurde oder ob die Handänderungssteuer geschuldet ist. Diese Unklarheit manifestiert sich darin, dass die Beschwerdeführerin aufgrund der Begründung auf Steuerfreiheit schliesst, das Grundbuchamt jedoch daran festhält, es habe die Steuerpflicht verfügt.

3.4 Eine fehlerhafte Verfügung ist in der Regel nur anfechtbar. Unterbleibt deren Anfechtung innerhalb der Rechtsmittelfrist, wird sie ebenso rechtswirksam wie die fehlerfreie Verfügung, demgemäss formell rechtskräftig und damit rechtsbeständig. Ausnahmsweise bewirkt die Fehlerhaftigkeit einer Verfügung deren Nichtigkeit. Nichtigkeit, d.h. absolute Unwirksamkeit einer Verfügung, wird entsprechend der so genannten Evidenztheorie nur angenommen, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Im Vordergrund stehen *formelle* Mängel wie die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde, schwer wiegende Verfahrensfehler sowie Form- oder Eröffnungsfehler. In seltenen Ausnahmefällen können auch *inhaltliche* Mängel die Nichtigkeit einer Verfügung zur Folge haben, so wenn sie den Verwaltungsakt praktisch wirkungslos, unsinnig oder unsittlich machen. Besteht zufolge mangelhaften Inhalts einer Verfügung keine genügende Grundlage für die Vollstreckung bzw. Weiteranwendung, kommt praktisch nur die Nichtigkeit in Frage. Die Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes ist jederzeit und von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden von Amtes wegen zu beachten; sie kann auch im Rechtsmittelweg festgestellt werden. Eine nichtige Verfügung ist absolut unwirksam und von deren Erlass an (ex tunc) ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich (vgl. statt vieler BGE 132 II 21 E. 3.1, 127 II 32 E. 3g; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 2009, S. 285 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N. 955 ff.; Kasuistik bei RHINOW/KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I, 1976, Nr. 40, DIES., a.a.O., Ergänzungsband, 1990, Nr. 40; JÜRGEN MARTIN, Leitfaden für den Erlass von Verfügungen, 1996, S. 200 ff.)

Ein Fehler ist offenkundig, wenn er einer durchschnittlich (nicht juristisch) gebildeten Person auffallen sollte. Ob die Rechtssicherheit gefährdet ist, muss anhand einer Interessenabwägung im Einzelfall erwogen werden. Dabei sind den allgemeinen Anliegen an der richtigen Rechtsanwendung die Interessen gegenüberzustellen, welche einerseits die Betroffenen an der Beibehaltung der Anordnung haben und die auf der anderen Seite bei der Verwaltung am Nichtwiederaufgreifen abgeschlossener Fälle bestehen. Die Rechtssicherheitsinteressen vermögen aufgrund der ohnehin bloss unter engen Voraussetzungen angenommenen Nichtigkeit nur unter besonderen Umständen zu überwiegen

(MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 49 N. 55 f.).

3.5 Die Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2008 leidet an einem besonders schweren inhaltlichen Mangel, weil deren Begründung in sich widersprüchlich ist und im Zusammenhang mit dem Dispositiv keinen Sinn ergibt. Für jede der beiden in Frage kommenden Interpretationsmöglichkeiten, die sich diametral widersprechen, gibt es klare Hinweise (betragsmässige Deklaration der Steuer auf der einen Seite, Erwähnung der Steuerbefreiung auf der anderen Seite). Wer die Anordnung auslegen muss, kann daher unter Verweis auf das für die eigene Interessenlage günstige Element der einen oder anderen Lesart den Vorzug geben. Berücksichtigt man jedoch als neutraler Betrachter beide Elemente, so kann der Verfügung keine klare Aussage entnommen werden. Das hat zur Folge, dass aus ihr weder Rechte noch Pflichten abgeleitet werden können. Eine solche Anordnung ist letztlich nicht vollstreckbar. Dieser Mangel ist offenkundig und leicht zu erkennen. Die vorliegende Veranlagungsverfügung muss daher als nichtig bezeichnet werden. Bedenken der Rechtssicherheit, die gegen die Nichtigkeit sprechen würden, sind nicht ersichtlich. Aus diesen Gründen ist die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2008 von Amtes wegen festzustellen.

3.6 Die Nichtigkeit kann im Gegensatz zur blossen Anfechtbarkeit nicht durch Zeitablauf geheilt werden. Sie wird vielmehr durch einen neuen, rechtlich einwandfreien Hoheitsakt geheilt, welchen den mit einem Nichtigkeitsgrund behafteten insoweit ersetzt. Ob dies durch die gleiche Behörde oder eine andere, z.B. die Rechtsmittelinstanz, geschehen kann, ergibt sich aber nicht aus dem Begriff der Nichtigkeit, sondern entscheidet sich allein nach dem massgebenden Recht, wobei bei inhaltlichen Mängeln durch erneute Vornahme des Hoheitsakts eine Wirksamkeit der Verfügung erreicht werden kann (BGE 114 Ia 153 E. 3a/bb; MAX IMBODEN, Der nichtige Staatsakt, Diss. Zürich 1944, S. 58 ff.; FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, 1996, S. 306; RHINOW/KRÄHENMANN, a.a.O., Ergänzungsband, Nr. 40 III e).

3.7 Das Grundbuchamt hat am 5. März 2009 eine Verfügung erlassen, welche unter dem Titel der Wiederaufnahme gemäss Art. 56 VRPG ergangen ist. Ob die in Art. 56 Abs. 2 VRPG aufgeführten Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gegeben waren oder nicht, kann hier offen gelassen werden. Eine Wiederaufnahme setzt eine gültige ursprüngliche Verfügung voraus, die in einem rechtskräftig erledigten Verfahren ergangen ist. Vorliegend ist dies indessen nicht der Fall, weil aufgrund der Nichtigkeit überhaupt keine solche Verfügung existiert. Die Verfügung vom 5. März 2009 kann aber ohne Weiteres als Erlass einer neuen Veranlagungsverfügung im Sinne von Art. 17 HG gewertet werden, wurde damit

doch gegenüber der Beschwerdeführerin von der richtigen Behörde eine materiell genügend begründete (erste) Verfügung – wenn auch unter falschem Titel – erlassen. Diese hat die Beschwerdeführerin mit Einsprache beim Grundbuchamt und in der Folge mit Beschwerde bei der JGK angefochten. Sowohl in der Einsprache wie in der Beschwerde hat sich die Beschwerdeführerin mit der materiellen Streitfrage auseinandergesetzt, ob eine Handänderungssteuerpflicht besteht. Es gereicht der Beschwerdeführerin somit nicht zum Nachteil, wenn die JGK diese Streitfrage entscheidet.

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin rügt in materieller Hinsicht, das Grundbuchamt habe Art. 12 Bst. g aHPG falsch angewendet. Eine Handänderung sei nicht nur steuerbefreit, wenn an den Erwerb kantonale Beiträge geleistet, sondern auch, wenn solche Beiträge an die mit dem Grundstück zu erfüllende Aufgabe erbracht würden. Dies treffe vorliegend zu, da das beco – Berner Wirtschaft kantonale Zusatzverbilligungen sowohl an die Veräusserin wie nun neu an die Beschwerdeführerin für die Bereitstellung von verbilligten Wohnungen und demzufolge für die mit dem Grundstück zu erfüllende Aufgabe erbracht habe bzw. weiterhin erbringen werde.

4.2 Der Steuerbefreiungstatbestand von Art. 12 Bst. g aHPG in der Fassung vom 26. Januar 1999 (vgl. BAG 99-62; in Kraft vom 1. August 1999 bis zum 30. September 2009) besagt, dass keine Handänderungssteuer zu entrichten ist «bei Leistungen des Kantons an den Erwerb eines Grundstückes oder die damit zu erfüllende Aufgabe» (gleich lautend heute Art. 12 Bst. h HG gemäss Fassung vom 9. April 2009, in Kraft seit 1. Oktober 2009). Diese Befreiung verlangt somit als Tatbestandsmerkmale entweder eine Leistung des Kantons an den Erwerb eines Grundstückes oder eine Leistung des Kantons an die *mit dem Grundstück* zu erfüllende Aufgabe. In der ursprünglichen Fassung der Bestimmung führten neben den Leistungen des Kantons auch solche der Eidgenossenschaft zu einer Steuerbefreiung (Änderung vom 18. März 1992, in Kraft am 1. Oktober 1992; vgl. GS 1992 S. 69). Art. 12 Bst. g aHPG wurde dem Erlassstatbestand von Art. 23 Bst. b des Gesetzes vom 15. November 1970 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben (aHPAG; GS 1970 S. 332 ff.; ausser Kraft gesetzt mit dem HPG per 1. Oktober 1992) nachempfunden. Die Bestimmung von Art. 23 Bst. b aHPAG (seit der Änderung vom 21. November 1979 [in Kraft am 1. April 1980] Art. 23 Bst. c aHPAG; vgl. GS 1979 S. 167) sah vor, dass die (damalige) Justizdirektion auf Gesuch hin die Handänderungsabgabe (damalige Bezeichnung der Handänderungssteuer) ganz oder teilweise erlassen kann, wenn der Kanton aus gesetzlicher Verpflichtung namhafte Beiträge an den Erwerb eines Grundstückes oder die damit zu erfüllende Aufgabe leistet oder sein Beitrag grundpfändlich sichergestellt wird. Im Vortrag des Regierungsrates betreffend

das HPAG (Tagblatt des Grossen Rates 1969, Beilage 31, S. 6) wird zu Art. 23 aHPAG ausgeführt, die vorgesehene Regelung des Erlasses sei der durch den Regierungsrat geübten Praxis nachgebildet, wobei neu die Justizdirektion zuständig sein soll. Im Gegensatz zum Erlassstatbestand von Art. 23 Bst. b (bzw. Bst. c) aHPAG wollte man bei der Einführung des neuen Art. 12 Bst. g aHPG auf das Erfordernis des vom Kanton zu leistenden «namhaften Beitrags» verzichten, da die Kontrolle bzw. Bestimmung des Beitrags in der Praxis zu Schwierigkeiten geführt habe (Vortrag des Regierungsrates betreffend die Revision HPG, Tagblatt des Grossen Rates 1991, Beilage 43, S. 4). Im Interesse der Vereinfachung und Gleichbehandlung wurde der Tatbestand des Kantonsbeitrages neu so gefasst und erweitert, dass jede finanzielle Leistung des Kantons zu einer Steuerbefreiung führt, unabhängig vom Rechtsgrund und der Höhe (Entscheid der Justizdirektion 93.00493 vom 22.6.1993, E. 6; ROLAND PFÄFFLI, Rechtsprechung und ausgewählte Rechtsfragen 1993, in BN 1993 S. 125 ff. Nr. 66; BVR 1996 S. 354 E. 4a; in diesem Sinne auch die Weisung der damaligen Justizdirektion vom 28. September 1992 an die Grundbuchämter und die praktizierenden Notare, S. 3 f.). Im zitierten Vortrag betreffend die Revision HPG wurde weiter ausgeführt, der Begriff der staatlichen «Leistung» sei weit gefasst und erfasse z.B. auch einen Einnahmeverzicht. Der Grosse Rat strich in der 2. Lesung denjenigen Teil von Art. 12 Bst. g aHPG, der verlangte, dass die Leistung (des Kantons) mindestens die Höhe der Handänderungssteuer zu erreichen habe. Es wurde argumentiert, eine solche Voraussetzung sei schwierig handhabbar (Tagblatt des Grossen Rates 1992, S. 247, Votum Steinlin).

4.3 Am 1. Oktober 1978 trat das Gesetz vom 7. Februar 1978 über die Verbesserung des Wohnungsangebotes (BSG 854.1) in Kraft. Dabei sollten unter anderem mit der Förderung des Erwerbs von Wohnungs- und Hauseigentum sowie der Förderung des Wohnungsbaus sozial-, beschäftigungs- und regionalpolitische Ziele verfolgt werden; zu diesem Zweck sollten einmalige oder periodische Beiträge ausgerichtet werden (aArt. 2 und 3 [vgl. GS 1978 S. 42 ff.], aufgehoben mit der Änderung vom 7. April 2003). Gestützt auf dieses Gesetz wurde das Dekret vom 10. September 1992 über die Wohnbau- und Eigentumsförderung (Dekret VI zum Gesetz über die Verbesserung des Wohnungsangebots; BSG 854.17 [fortan: Dekret VI]) erlassen. Es sieht in Art. 2 Abs. 1 Dekret VI vor, dass der Kanton Zusatzverbilligungen (neben den Zuschüssen des Bundes gemäss dem Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz vom 4. Oktober 1974 [WEG; SR 843]) zur Senkung der Mietzinse leisten kann an den Bau und die Erneuerung von Wohnungen (Bst. a), an den Erwerb von selbstgenutztem Wohneigentum (Bst. b) und an den Erwerb von Mietwohnungen durch öffentlichrechtliche Körperschaften oder gemeinnützige Bauträger (Bst. c). Diese Leistungen werden in der Regel auf 10 bis 25 Jahre verteilt (Art. 2 Abs. 3 Dekret VI). Für die Gewährung kantonaler Zusatzverbilligungen gelten die Anforderungen des WEG, wobei

der Regierungsrat abweichende Bestimmungen erlassen kann (Art. 3 Dekret VI). Empfängerinnen und Empfänger der Leistungen sind die Eigentümerinnen und Eigentümer sowie die Baurechtsnehmerinnen und Baurechtsnehmer der betreffenden Wohnungen, wobei die Leistungen an die Mieterinnen und Mieter weiterzugeben sind (Art. 4 Dekret VI).

5.

5.1 Mit Regierungsratsbeschluss (RRB) 2130 vom 9. Juni 1993 wurden der Genossenschaft Y. im Rahmen der Wohnbau- und Eigentumsförderung Kantonsleistungen im Umfang von Fr. 405'403.– in Form eines Verpflichtungskredits zugesichert. Der RRB 2130 stützt sich insbesondere auf das Gesetz über die Verbesserung des Wohnungsangebotes, das Dekret über die Wohnbau- und Eigentumsförderung sowie auf die Verordnung vom 9. Dezember 1992 über die Wohnbau- und Eigentumsförderung (BSG 854.171). Der Verpflichtungskredit wurde anhand des Wohnungsanteils der Gesamtanlagekosten berechnet, wobei die Mietzinse für 17 neue Mietwohnungen während höchstens 25 Jahren (voraussichtlich 1994 bis 2018) verbilligungsberechtigt sind. Voraussetzung für die Ausrichtung der Verbilligungen ist unter anderem, dass gewisse Einkommens- und Vermögensgrenzen der Mieter und eine gewisse Belegung der Wohnungen – entsprechend den Art. 4 und 5 der Verordnung über die Wohnbau- und Eigentumsförderung – eingehalten werden. Die jährliche Ausrichtung der Verbilligungen hängt demzufolge massgebend von den Mietern ab.

5.2 Im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags zwischen der Genossenschaft Y. und der Beschwerdeführerin wurden diese jährlichen Verbilligungsbeiträge durch den Kanton weiterhin ausgerichtet. Gemäss den Akten zahlte das beco, welches mit der Auszahlung der Verbilligungen betraut war, am 16. Juni 2008 für die Periode 15.1 der Genossenschaft Y. Verbilligungen aus, für die Periode 16.1 zahlte es am 15. Juni 2009 neu der Beschwerdeführerin als neuer Eigentümerin die entsprechenden Beiträge aus. Dabei handelt es sich – entgegen der Meinung des Grundbuchamts – keineswegs um Zusatzverbilligungen des Bundes, die lediglich durch eine kantonale Amtsstelle ausbezahlt werden, sondern vielmehr um eigene kantonale Leistungen.

5.3 Die vom beco an die Beschwerdeführerin als neue Eigentümerin der berechtigten Mietwohnungen ausgezahlten Leistungen fliessen nicht im Zusammenhang mit dem *Erwerb* dieser Wohnungen, was im Übrigen auch von der Beschwerdeführerin nicht behauptet wird. Die Leistungen haben, auch wenn sie periodisch ausbezahlt werden, ihren Grund vielmehr in der Förderung des *Baus* von Wohnungen gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. a Dekret VI. Entgegen der Meinung des Grundbuchamts ist es somit ohne Bedeutung, dass die Beschwerdeführerin weder eine öffentlichrechtliche Körperschaft noch ein gemeinnütziger Bauträger

ist. Diese Voraussetzungen stehen im Zusammenhang mit der Förderung des Erwerbs von Mietwohnungen nach Art. 2 Abs. 1 Bst. c Dekret VI. Diese Bestimmung ist vorliegend nicht anwendbar. Bei Leistungen an den Bau von Wohnungen wird der Kantonsbeitrag nicht auf einmal ausbezahlt, sondern – wie oben (E. 4.3) erwähnt – auf mehrere Jahre verteilt (Art. 2 Abs. 3 Dekret VI). Wird die Baute verkauft, fliesst die Leistung an den Erwerber, welcher sie seinerseits an die Mieterinnen und Mieter weiterzugeben hat (Art. 4 Dekret VI).

Im Folgenden ist einzig noch zu prüfen, ob die vorliegend erfolgte Förderung des Baus von Mietwohnungen unter «Leistungen des Kantons an die mit dem Grundstück zu erfüllende Aufgabe» im Sinne von Art. 12 Bst. g aHPG zu subsumieren ist.

5.4 Wie oben (E. 4.2) ausgeführt wurde, sah schon das aHPAG – aber im Sinne eines Erlassstatbestandes und nicht als Steuerbefreiungstatbestand – wie anschliessend das aHPG eine Befreiung der Handänderungssteuer vor bei Leistungen des Kantons an den Erwerb eines Grundstücks oder die damit zu erfüllende Aufgabe. Aus den Materialien zum aHPAG, zum aHPG und zum HG geht nicht hervor, was unter Leistungen «an die mit dem Grundstück zu erfüllende Aufgabe» zu verstehen ist. Auch hatte sich die Rechtsprechung, soweit ersichtlich, bislang nicht mit dieser Frage auseinanderzusetzen. Unter dem Regime des aHPAG hat die damalige Justizdirektion bei Erlassgesuchen, sofern eine Zusicherung oder Ausrichtung von kantonalen Beiträgen an den Erwerb eines Grundstücks oder die Verbilligung der Mietzinse vorlag, die Erlassgesuche nach Art. 23 Bst. b (bzw. Bst. c) aHPAG bewilligt (vgl. die Meinungsäusserung der damaligen Justizdirektion vom 19. September 1991 betr. Erlass von Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben bei Erwerbungen zur Wohnbau- und Eigentumsförderung, in BN 1991 S. 317). Zusicherungen oder die Ausrichtung von Verbilligungsbeiträgen an die Mietzinse wurden demnach in der Praxis als «Leistung an die mit dem Grundstück zu erfüllende Aufgabe» anerkannt. In Fällen wie dem vorliegenden hat das Grundstück im Rahmen der Wohnbauförderung die Aufgabe, verbilligte Mietwohnungen zur Verfügung zu stellen. Die Kantonsleistungen fliessen in diesem Sinn an die zu erfüllende Aufgabe des Grundstücks.

5.5 An dieser Beurteilung ändert nichts, dass gemäss den zur Verfügung stehenden Unterlagen für die Periode 16.1 nur noch Fr. 1'821.– ausbezahlt wurden. Der Grund liegt darin, dass nur noch wenige Mieter bzw. Mietwohnungen beitragsberechtigt waren. Nach Art. 6 Abs. 3 der Verordnung über die Wohnbau- und Eigentumsförderung laufen die Zusatzverbilligungen für gewöhnliche Mietwohnungen spätestens nach 15 Jahren aus. Vorliegend war dies im Jahr 2008 der Fall, gerechnet ab dem Jahr 1993, in dem der Regierungsrat mit RRB 2130 die fragliche Kantonsleistung zusicherte. Die Zusatzverbilligungen für Mietwohnungen für Betagte und Invalide dagegen werden längstens während 25 Jahren

ausgerichtet, vorliegend bis zum Jahr 2018 (Art. 6 Abs. 1 der Verordnung über die Wohnbau- und Eigentumsförderung; vgl. auch Vortrag des Regierungsrates betreffend die Änderung des Gesetzes über die Verbesserung des Wohnungsangebotes und des Dekrets VI, Tagblatt des Grossen Rates 2003, Beilage 6, S. 2). Wie oben (E. 4.2) festgehalten wurde, ist aus den Materialien zu schliessen, dass es für die Anwendung von Art. 12 Bst. g aHPG unerheblich ist, wie hoch die Leistungen des Kantons sind. Der vom Kanton geleistete Betrag muss weder eine bestimmte absolute Höhe erreichen noch muss er in einem bestimmten Verhältnis zur Handänderungssteuer stehen, um deren Befreiung ersucht wird.

6.

6.1 Zusammenfassend gelangt die JGK zum Schluss, dass die Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2008 als nichtig zu erklären ist. Das Grundbuchamt hat sie mit Datum vom 5. März 2009 durch eine neue Verfügung ersetzt und – auf eine Einsprache – am 3. September 2009 bestätigt. Die Einspracheverfügung ist aufzuheben, weil das Grundbuchamt darin zu Unrecht die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäss Art. 12 Bst. g aHPG verneint hat. Mit den Zahlungen des beco liegen Leistungen des Kantons an die Beschwerdeführerin vor, die zu einer Verbilligung der Mietzinse führen. Es handelt sich dabei um Leistungen an die mit dem Grundstück zu erfüllende Aufgabe, die in der Bereitstellung günstiger Wohnungen besteht. In Anwendung von Art. 12 Bst. g aHPG ist der Verkauf der Liegenschaften an die Beschwerdeführerin somit von der Handänderungssteuer befreit. Die Beschwerde ist gutzuheissen, und die Einspracheverfügung des damaligen Kreisgrundbuchamts vom 3. September 2009 ist aufzuheben. Das Grundbuchamt ist anzuweisen, die einbezahlte Handänderungssteuer von Fr. 181'000.– zuzüglich eines Verzugszinses zurückzubezahlen.

6.2 Gemäss Art. 21 Abs. 1 HG werden zu viel bezahlte Beträge mit Zins zurückerstattet. Für die Höhe des Vergütungszinses gilt der Satz, welcher vom Regierungsrat für den Verzugs- und Vergütungszins bei der direkten Kantonssteuer festgesetzt wird (Art. 21 Abs. 3 HG). Dieser betrug vom 1. Januar bis 31. Dezember 2008 4 %, vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2009 3,5 %, und seit dem 1. Januar 2010 beträgt er 3,25 % (Anhang 1 zur Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Bezug und die Verzinsung von Abgaben und anderen zum Inkasso übertragenen Forderungen, über Zahlungserleichterungen, Erlass sowie Abschreibungen infolge Uneinbringlichkeit [Bezugsverordnung, BEZV; BSG 661.733]).

6.3 Der Vergütungszins wird für die Zeit von der Zahlung des Steuerbetrages ohne Unterbrechung bis zum Datum des letzten Entscheides berechnet (Art. 22 Abs. 1 BEZV). Die Zinspflicht besteht nur für in Rechnung gestellte Steuerbeträge (Art. 11 BEZV). Die Handänderungssteuer wird bei der Grundbuchanmeldung

fällig und ist gleichzeitig aufgrund der Selbstdeklaration zu entrichten (Art. 20 HG). Da vorliegend die Beschwerdeführerin die Handänderungssteuer nach eigenen Angaben freiwillig und ohne Anerkennung einer Steuerschuld bezahlte, ist es mit Blick auf Art. 11 BEZV gerechtfertigt, den Vergütungszins erst ab dem Zeitpunkt der Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2008 zu berechnen und nicht bereits mit (der freiwilligen) Zahlung des Steuerbetrags. Erst an diesem Datum hat das Grundbuchamt die Handänderungssteuer der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt.

7.

7.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Kanton die Verfahrenskosten (Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG).

7.2 Die Beschwerdeführerin hat sich im vorliegenden Verfahren anwaltlich vertreten lassen. Sie hat deshalb Anspruch auf einen Parteikostenersatz (Art. 108 Abs. 3 VRPG). Ihr Rechtsvertreter macht in seiner Kostennote – bei einem Aufwand von 99,2 Stunden – ein Honorar von Fr. 23'600.– geltend.

Im Beschwerdeverfahren beträgt das Honorar Fr. 400.– bis Fr. 11'800.– pro Instanz (Art. 11 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]). Innerhalb dieses Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 des kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 [KAG; BSG 168.11]). Art. 11 Abs. 2 PKV erlaubt einen Zuschlag von bis zu 200 Prozent auf dem Honorar gemäss Abs. 1, wenn bedeutende vermögensrechtliche Interessen zu wahren sind.

Das von Rechtsanwalt C. in der Kostennote geltend gemachte Honorar entspricht genau dem Doppelten des oberen Betrags des Tarifr Rahmens von Art. 11 Abs. 1 PKV. Rechtsanwalt C. hat demnach bei der Anwendung der Bemessungskriterien von Art. 41 Abs. 3 KAG den möglichen Spielraum maximal ausgeschöpft und zusätzlich einen Zuschlag von 100 Prozent im Sinne von Art. 11 Abs. 2 PKV in Rechnung gestellt. Dabei hat er die höchstmögliche Ausschöpfung des Tarifr Rahmens in erster Linie bzw. ausschliesslich auf den mit dem Beschwerdeverfahren verbundenen Aufwand zurückgeführt, weist seine Kostennote doch einen Arbeitsaufwand von 99,2 Stunden aus.

Dieser Betrachtungsweise kann die JGK nicht folgen. Das vorliegende Beschwerdeverfahren war mit einem durchschnittlichen Arbeitsaufwand verbunden (eine Beschwerdeschrift und eine Replik; keine Instruktionsverhandlung), was einen Parteikostenersatz in mittlerer Höhe des Rahmens von Art. 11 Abs. 1 PKV, mithin einen Betrag von rund Fr. 6'000.– rechtfertigt. Die Schwierigkeit der sich stellenden Rechtsfragen rechtfertigt eine Erhöhung dieses Betrags, weshalb in

Anwendung von Art. 11 Abs. 1 PKV ein Honorar von Fr. 8'000.– angemessen erscheint. Angesichts der zu wahrenen vermögensrechtlichen Interessen ist ferner ein Zuschlag von 50 % gerechtfertigt, was insgesamt zu einem Honorar von Fr. 12'000.– führt. Zusammen mit den Auslagen und der Mehrwertsteuer ist dem Rechtsvertreter demnach ein Parteikostenersatz von Fr. 12'923.50 auszurichten.

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

1.1 Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Einspracheverfügung des Kreisgrundbuchamts vom 3. September 2009 wird aufgehoben.

1.2 Es wird festgestellt, dass die Veranlagungsverfügung vom 31. Oktober 2008 nichtig ist.

1.3 Die Handänderungssteuer wird festgesetzt auf Fr. 0.–. Das Grundbuchamt wird angewiesen, die zu viel bezahlte Handänderungssteuer im Umfang von Fr. 181'800.– samt Zins seit dem 1. November 2008 an die Stiftung X. zurückzuerstatten.

2.

Die Verfahrenskosten trägt der Kanton.

3.

Der Kanton Bern richtet der Stiftung X. für das Beschwerdeverfahren vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion einen Parteikostenersatz von insgesamt Fr. 12'923.50 aus. Dieser ist beim Grundbuchamt einzufordern.