

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

32.13-10.71

Beschwerdeentscheid vom 6. Juli 2011

Handänderungssteuer; Steuerbefreiung der Schweizerischen Post (Art. 12 Bst. b HG i.V.m. Art. 62d RVOG)



Die Schweizerische Post als öffentlichrechtliche Anstalt des Bundes ist nach der auch für die Auslegung von Art. 62d RVOG heranzuziehenden Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 10 Abs. 1 aGarG in genereller Weise von der Handänderungssteuer befreit (E.6).

Impôt sur les mutations; exonération de La Poste Suisse (art. 12, lit. b LIMu en relation avec l'art. 62d LOGA)

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant l'article 10, alinéa 1 aLGar (abrogée en 2003), qui s'applique également à l'interprétation de l'article 62d LOGA, La Poste Suisse, en tant qu'établissement de droit public de la Confédération, est exonérée d'une manière générale de l'impôt sur les mutations (c. 6).

Sachverhalt

A.

Mit Kaufvertrag vom 23. Februar 2010 erwarb die Schweizerische Post (nachfolgend: Post) von den Miteigentümern A. und B. die Stockwerkeinheit Gemeinde C. Gbbl. Nr. 1000-2 sowie die Miteigentumsanteile Gemeinde C. Gbbl. Nrn. 1000-3-1 bis 1000-3-5 zu einem Kaufpreis von insgesamt Fr. 1'490'000.—. In Ziff. 4.4 des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass das Kaufobjekt an die X. AG vermietet sei und das Mietverhältnis bis mindestens am 31. August 2014 dauern werde.

Am 23. Februar 2010 meldete der verurkundende Notar D. den Grundstückskaufvertrag zur grundbuchlichen Behandlung beim Grundbuchamt an. Im Rahmen der Selbstdeklaration der Handänderungssteuer erklärte er, gestützt auf Art. 12 Bst. a des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG; BSG 215.326.2) sei keine Handänderungssteuer geschuldet.

Mit Verfügung vom 25. März 2010 veranlagte das Grundbuchamt die Handänderungssteuer auf Fr. 26'820.– (1,8 % von Fr. 1'490'000.–). Dagegen erhob die Post, vertreten durch Rechtsanwalt und Notar D., am 23. April 2010 Einsprache. Das Grundbuchamt wies diese mit Einspracheverfügung vom 17. September 2010 ab und bestätigte seine Veranlagungsverfügung.

B.

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamtes führt die Post, weiterhin vertreten durch Rechtsanwalt und Notar D., mit Eingabe vom 18. Oktober 2010 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK). Sie beantragt, «die Einspracheverfügung des Grundbuchamts vom 17. September 2010 sei vollumfänglich aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin für die mit Kaufvertrag vom 23. Februar 2010 erworbene Stockwerkeinheit Grundbuchblatt Nr. 1000-2 sowie die Miteigentumsanteile Grundbuchblatt Nr. 1000-3-1 bis 1000-3-5 keine Handänderungssteuer zu entrichten habe».

In seiner Vernehmlassung vom 12. November 2010 beantragt das Grundbuchamt die Abweisung der Beschwerde.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften ist, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

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

1.

1.1 Gemäss Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG; BSG 215.326.2) können Einspracheverfügungen des Grundbuchamts bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK) angefochten werden. Das Verfahren richtet sich gemäss Art. 26 Abs. 1 HG nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21).

1.2 Die Post hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen. Sie ist durch die ablehnende Einspracheverfügung des Grundbuchamtes besonders berührt, hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Anfechtung und ist daher zur Beschwerde legitimiert (Art. 65 Abs. 1 VRPG).

Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, als öffentlich-rechtliche Anstalt des Bundes sei sie als Teil der Eidgenossenschaft anzusehen und daher gestützt auf Art. 12 Bst. a HG von der Handänderungssteuer befreit. Weiter beruft sich die Beschwerdeführerin auf Art. 12 Bst. b HG welcher vorsieht, dass Grundstückserwerbe, bei welchen Bundesrecht oder ein kantonales Gesetz die Erhebung der Handänderungssteuer ausschliessen, von der Handänderungssteuer ausgenommen sind. Ein solcher bundesrechtlicher Ausschluss finde sich in Art. 13 des Bundesgesetzes vom 30. April 2007 über die Organisation der Postunternehmung des Bundes (Postorganisationsgesetz, POG; SR 783.1) mit dem dort enthaltenen Verweis auf Art. 62d des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG; SR 172.010). Demnach seien die Eidgenossenschaft sowie ihre Anstalten, Betriebe und unselbstständigen Stiftungen von jeder Besteuerung durch die Kantone und Gemeinden befreit, mit Ausnahme der Liegenschaften, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen. Das Grundstück Gemeinde C. Gbbl. 1000 sei in drei Stockwerkeigentums-einheiten aufgeteilt, von denen sich die Stockwerkseinheit 1000-1 bereits im Eigentum der Beschwerdeführerin befinde und durch diese genutzt werde. Sie beabsichtige, die Erbringung ihrer Dienstleistungen an diesem Standort auszubauen und nach Ablauf der bestehenden Mietverträge, die gesamte Liegenschaft für eigene, öffentliche Zwecke zu nutzen. Die Vermietung der Liegenschaft bilde daher nur eine vorübergehende Nutzung und vermöge an der Tatsache, dass sie das Grundstück zu öffentlichen Zwecke erwerbe, nichts zu ändern. Doch selbst ein Erwerb zu nicht öffentlichen Zwecken würde keine Steuerfolgen auslösen. Zwar habe sich das Bundesgericht noch nicht zur Auslegung von Art. 62d RVOG geäußert. Diese Norm habe aber denselben Wortlauf wie die entsprechende Regelung im seinerzeitigen Art. 10 des Garantiesgesetzes vom 26. März 1934 (GarG; BS 1 S. 152; durch das Bundesgesetz vom 13. Dezember 2002 über die Bundesversammlung [Parlamentsgesetz, ParlG; SR 171.10] auf den 1. Dezember 2003 aufgehoben; nachfolgend: aGarG). Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu Art. 10 Abs. 1 aGarG habe die Eidgenossenschaft bzw. ihre öffentlich-rechtlichen Anstalten grundsätzlich keine Handänderungssteuern zu entrichten. Diese Rechtsprechung des Bundesgerichts müsse auch bei der Auslegung von Art. 62d RVOG ausschlaggebend sein, womit die Handänderungssteuer nicht unter den zweiten Halbsatz von Art. 62d RVOG falle und folglich im vorliegenden Fall nicht geschuldet sei.

2.2 Demgegenüber ist das Grundbuchamt der Ansicht, die Post sei als öffentlich-rechtliche Anstalt weder Teil der Eidgenossenschaft noch eine öffentlich-

rechtliche Körperschaft und falle daher nicht in den Anwendungsbereich von Art. 12 Bst. a HG. Auch die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gestützt auf Art. 12 Bst. b HG seien nicht erfüllt. Der Wortlauf von Art. 62d RVOG sei klar und unmissverständlich. Bei seiner Auslegung könne die Rechtsprechung zu Art. 10 Abs. 1 aGarG nicht herangezogen werden, da das Bundesgericht diese Norm weit über den Wortlaut hinaus ausgelegt habe und diese Praxis in der Lehre zum Teil heftig kritisiert worden sei. Wenn der Gesetzgeber eine solch weitgehende Steuerbefreiung hätte beibehalten wollen, hätte er den Wortlaut der Bestimmung bei der Aufnahme ins RVOG dahingehend angepasst. Dazu komme, dass das Bundesgericht die Frage, ob die Post als öffentlich-rechtliche Anstalt von der Handänderungssteuer befreit sei, obwohl sie in gewissen Teilbereichen in Konkurrenz zu privaten Anbietern stehe, in einem neueren Entscheid explizit offen gelassen habe. Die Post sei daher nur bei Liegenschaften von der Steuer befreit, die unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen würden. Auch diese Voraussetzung sei im vorliegenden Fall nicht erfüllt, da die Grundstücke bis zum 31. August 2014 an eine AG vermietet seien.

3.

Grundsätzlich ist dem Kanton beim Erwerb eines Grundstücks eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 i.V.m. Art. 5 HG). Steuerpflichtig dafür ist die Rechtserwerberin oder der Rechtserwerber (Art. 2 Bst. a HG). Die Steuer wird aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückserwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die die Erwerberin oder der Erwerber der Veräussererin oder dem Veräusserer oder Dritten zu erbringen hat (Art. 6 HG).

Art. 12 HG enthält einen Katalog von Ausnahmetatbeständen, welche eine Befreiung von der Handänderungssteuer vorsehen. So ist u.a. beim Erwerb durch die Eidgenossenschaft, den Kanton oder durch eine öffentlichrechtliche Körperschaft gemäss Art. 1 des Gemeindegesetzes vom 16. März 1998 (GG; BSG 170.11) keine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 12 Bst. a HG). Ebenso wenig ist eine Handänderungssteuer beim Ausschluss der Erhebung durch das Bundesrecht oder ein kantonales Gesetz geschuldet (Art. 12 Bst. b HG).

4.

Die Post ist seit dem 1. Januar 1998 eine selbstständige Anstalt des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 2 POG). Sie ist unter der Firmennummer CH-035.8.017.217-7 im Handelsregister des Kantons Bern eingetragen und hat ihren Sitz in Bern. Die von der Post zu erbringenden Dienstleistungen sind im Postgesetz vom 30. April 1997 (PG; SR 783) festgelegt. Gemäss den Art. 2–4 PG umfassen sie einerseits den Universaldienst, bestehend aus Dienstleistungen des Post- und Zahlungsverkehrs, welche zum Teil ausschliesslich der Post vorbehalten sind (reservierte Dienste) und zum Teil in Konkurrenz zu priva-

ten Anbietern (nicht reservierte Dienste) erbracht werden. Daneben kann die Post in Konkurrenz mit privaten Anbietern weitere Dienstleistungen und Produkte im Bereich des Post- und Zahlungsverkehrs anbieten. Vorbehältlich gesetzlicher Ausnahmen untersteht sie bei diesen «Wettbewerbsdiensten» denselben Regeln wie die privaten Anbieter (Art. 9 PG).

5.

Aufgrund der Qualifikation der Post als selbstständige öffentlich-rechtliche Anstalt des Bundesrechts mit eigener Rechtspersönlichkeit (Erw. 4) ist die Post weder Teil der Eidgenossenschaft noch fällt sie unter den Begriff der öffentlich-rechtlichen Körperschaft nach Art. 1 GG. Sie erfüllt damit die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach Art. 12 Bst. a HG nicht.

6.

Es bleibt zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach Art. 12 Bst. b HG erfüllt sind. Demnach ist keine Handänderungssteuer zu entrichten, wenn das Bundesrecht oder ein kantonales Gesetz die Steuererhebung ausschliesst.

6.1 Hinsichtlich der Steuerpflicht bestimmt Art. 13 POG, dass die Post für Gewinne aus den Wettbewerbsdiensten nach Art. 9 PG besteuert wird und im Übrigen Art. 62d RVOG gilt. Vorliegend steht unbestrittenermassen nicht die Besteuerung eines Gewinnes aus den Wettbewerbsdiensten in Frage. Die Zulässigkeit der erhobenen Handänderungssteuer beurteilt sich demnach nach Art. 62d RVOG, der seit dem 1. Dezember 2003 wörtlich die Regelung von Art. 10 Abs. 1 aGarG weiterführt. Gemäss dieser Bestimmung sind «die Eidgenossenschaft sowie ihre Anstalten, Betriebe und unselbstständigen Stiftungen von jeder Besteuerung durch die Kantone und Gemeinden befreit; ausgenommen sind Liegenschaften, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen.»

6.2 Nach der konstanten Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 10 Abs. 1 aGarG ergab sich aus dessen Wortlaut, dass die Eidgenossenschaft sowie ihre Anstalten, Betriebe und unselbstständigen Stiftungen grundsätzlich *immer* von der Handänderungssteuer befreit waren, mithin ungeachtet der Antwort auf die Frage, ob das die Hand wechselnde Grundstück unmittelbar öffentlichen Zwecken diene oder nicht. Zur Begründung führte das Bundesgericht im Wesentlichen aus, die Handänderungssteuer sei eine Rechtsverkehrssteuer, mit der nicht ein Recht an der Liegenschaft oder diese selbst, sondern ein Verkehrsvorgang besteuert werde. Sie diene zudem nicht der Abgeltung der unmittelbaren durch die Liegenschaft verursachten öffentlichen Kosten, sondern sei eine allgemeine Einnahmequelle des kantonalen oder kommunalen Haushalts, welche der Bund nicht zu speisen habe, da die gegenseitige Besteuerung der verschiedenen Hoheitsträger ein wenig taugliches Mittel zur Deckung des öffentlichen Finanzbe-

darfs sei (BGE 111 Ib 6 E. 4c). Im Übrigen würden auch staatsrechtliche Gründe für eine Steuerbefreiung des Bundes sprechen. Eine Besteuerung könnte sich zwar aus der Überlegung rechtfertigen, dass Liegenschaften des Bundes, die nicht unmittelbaren öffentlichen Zwecken dienten, wie alle andern Liegenschaften zur Deckung der darauf entstehenden öffentlichen Lasten beitragen sollten. Gerade diesen Zweck verfolgten aber einzig die von der bisherigen Praxis als Objektsteuern bezeichneten Liegenschafts- und Grundsteuern (BGE 111 Ib 6 E. 4b). – Dieser Rechtsprechung lag der Gedanke zu Grunde, dass die Kantone vom Bund nur dort Abgaben sollten erheben dürfen, wo diese der Deckung oder Abgeltung von tatsächlichen, konkreten Aufwendungen zu Gunsten der besteuerten Liegenschaft dienten (BGE 121 II 138 E. 4a). Stand der Abgabe jedoch keine Gegenleistung seitens des besteuerten Gemeinwesens gegenüber, so war von einer Besteuerung abzusehen (BVR 1996 S. 437 E. 3b/aa).

Aus diesen Ausführungen des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts zum seinerzeitigen Art. 10 Abs. 1 aGarG ergibt sich, dass die Post als öffentlichrechtliche Anstalt des Bundes von der Handänderungssteuer befreit war. Diese Befreiung bestand generell und losgelöst von der Frage, ob das betreffende Grundstück unmittelbar öffentlichen Zwecken diene.

6.3 Das Grundbuchamt erachtet diese Rechtsprechung, soweit es um die Steuerpflicht der Post geht, als nicht mehr sachgerecht und für die Auslegung von Art. 62d RVOG nicht massgebend. Es weist denn auch zu Recht darauf hin, dass das Bundesgericht die Frage der Weiterführung seiner bisherigen Praxis in BGE 127 II 1 ausdrücklich offen gelassen hat. Anders als das Grundbuchamt anzuschauen nimmt, kann daraus nun aber nicht geschlossen werden, das Bundesgericht erachte seine bisherige Praxis bezüglich der Steuerpflicht der Post als überholt und habe sie aus diesem Grund nicht ausdrücklich bestätigt. Nachgehend bleibt daher die vom Bundesgericht offen gelassene Frage zu prüfen, ob die Rechtsprechung zu Art. 10 Abs. 1 aGarG auf Art. 62d RVOG übertragen werden kann.

6.3.1 Die geltende Bestimmung von Art. 62d RVOG weist den genau gleichen Wortlaut auf wie Art. 10 Abs. 1 aGarG. In einer ersten Formulierung hatte die Bundeskanzlei noch eine stark verkürzte Fassung vorgeschlagen. Nach weiteren Abklärungen entschied sich die Staatspolitische Kommission des Nationalrats (SPK-N) am 1./2. Februar 2001 indessen für eine unveränderte Weiterführung, wobei die Bestimmung in den Ratsverhandlungen unbestritten blieb (THOMAS SÄGESSER, in Handkommentar zum Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz, Art. 62d N. 1). Aus den Materialien zum RVOG ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber eine Praxisänderung angestrebt hat bzw. dass die Besteuerung des Bundes ausgedehnt werden sollte. Vielmehr hielt die SPK-N in ihrem Bericht zuhanden des Parlaments fest, dass die *bisherigen* Bestimmungen von Art. 10 ff.

aGarG in den neuen Artikeln Art. 62d f. RVOG *aufgenommen* würden (BBI 2001 S. 3615). Es kann davon ausgegangen werden, dass dem Gesetzgeber bei der Ausarbeitung des RVOG die nicht unbestrittene Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 10 Abs. 1 aGarG bekannt war. In Kenntnis dieser Rechtsprechung entschied er sich für die wortwörtliche Fortführung der fraglichen Regelung in Art. 62d RVOG. Diese Bestimmung sollte demnach wie bis vormals Art. 10 Abs. 1 aGarG als allgemeine Norm immer dann Anwendung finden, wenn spezialgesetzliche Regelungen fehlten. Aus dieser Entstehungsgeschichte zu Art. 62d RVOG lässt sich zwar keine eindeutige Aussage zur Frage ableiten, ob die Befreiung von der Handänderungssteuer nur bei Liegenschaften greift, die unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen. Das Schweigen des Gesetzgebers spricht jedoch im vorliegenden Fall insgesamt für eine Weiterführung der bisherigen Praxis.

Demgegenüber vermag die Argumentation der Beschwerdegegnerin unter Bezugnahme auf BGE 130 I 96 nicht zu überzeugen. In diesem Urteil befasste sich das Bundesgericht mit der Frage, ob Art. 21 Abs. 1 des revidierten Bundesgesetzes vom 20. März 1998 über die Schweizerischen Bundesbahnen (SBBG; SR 742.31) gleich wie die seinerzeitige Steuerbefreiungsnorm von Art. 6 des Bundesgesetzes vom 23. Juni 1944 über die Schweizerischen Bundesbahnen (aSBBG; BS 7 S. 195) in Anlehnung an Art. 10 Abs. 1 aGarG weit ausgelegt werden sollte, ob also die SBB (nunmehr als Aktiengesellschaft; nachfolgend SBB AG) weiterhin von allen Steuern, einschliesslich der Grundstückgewinn- und der Handänderungssteuer, befreit werden sollte. Das Bundesgericht kam dabei zum Schluss, dass der Gesetzgeber, hätte er die Rechtsprechung zu Art. 10 Abs. 1 aGarG in Art. 21 Abs. 1 SBBG übernehmen wollen, dessen Wortlaut im Rahmen der Neuformulierung des Gesetzes in diesem Sinne hätte anpassen müssen, und dass sich die Auslegung von Art. 21 Abs. 1 SBBG demnach nicht an der weitgehenden Steuerbefreiung von Art. 10 Abs. 1 aGarG zu orientieren habe. Diese Erkenntnis des Bundesgerichts lässt sie jedoch, wie nachfolgend unter Erw. 6.3.2 aufgezeigt wird, nicht auf den vorliegenden Fall übertragen.

6.3.2 In BGE 130 I 96 führte das Bundesgericht aus, der Gesetzgeber sei davon ausgegangen, dass die neue Rechtsform der spezialgesetzlichen AG Änderungen mit sich bringen würde und gegenüber der bisherigen Rechtsform der öffentlichrechtlichen Anstalt entscheidende Vorteile habe. Unter anderem bestehe neu die Möglichkeit, mittel- oder langfristig neben dem Bund auch Kantone, Gemeinden und allenfalls Private an der SBB AG zu beteiligen. Das Bundesgericht führte weiter aus, der Gesetzgeber habe folglich die Umwandlung der SBB in eine Aktiengesellschaft als Grund angesehen, die SBB nicht mehr wie bis anhin vollumfänglich von der direkten Bundesteuer zu befreien. Damit werde auch dem für die extensive Auslegung der Steuerbefreiungsnormen begleitende Gedanken, dass die gegenseitige Besteuerung der verschiedenen Hoheitsträger ein wenig taugli-

ches Mittel zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs sei, die Basis entzogen, soweit es um die Frage gehe, ob die SBB AG von den Grundstücksgewinn- bzw. Handänderungssteuern befreit werde. Entscheidend sei, dass der Bundesgesetzgeber in Abkehr von der erwähnten Überlegung eine neue Besteuerung vorgesehen und gerade die geänderte Rechtsform als Grund für die neue Besteuerung genannt habe. Dazu komme, dass der Wortlaut von Art. 21 SBBG von demjenigen in Art. 6 aSBBG und Art. 10 Abs. 1 aGarG bzw. heute in Art. 62d RVOG wesentlich abweiche und letzteren als Sondervorschrift vorgehe.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass sich der hier zu beurteilende Sachverhalt massgeblich von demjenigen in BGE 130 I 96 unterscheidet. Anders als die SBB AG ist die Beschwerdeführerin nach wie vor eine öffentlich-rechtliche Anstalt des Bundes (Art. 2 Abs. 1 POG). Sie steht im Alleineigentum des Bundes und eine Beteiligung Dritter ist nach wie vor nicht möglich. Eine Unterwerfung unter die Handänderungssteuerpflicht würde somit einer Besteuerung des Bundes durch den Kanton gleichkommen, was der Bundesgesetzgeber und das Bundesgericht gerade vermeiden wollten. Die Erkenntnisse des Bundesgerichts in Bezug auf die Steuerbefreiung der SBB AG lassen sich daher nicht auf diejenige der Post übertragen. Im Gegenteil äusserte sich das Bundesgericht im erwähnten Urteil dahingehend, dass sich eine unterschiedliche Behandlung der SBB AG und der Betriebe, welche in den Anwendungsbereich von Art. 10 Abs. 1 aGarG bzw. heute Art. 62d RVOG fallen, rechtfertige. In Bezug auf die Schweizerische Post hielt das Gericht ergänzend fest, diese könne als selbstständige Anstalt des öffentlichen Rechts gemäss Art. 13 POG für ihre Gewinne aus den Bereichen, in denen sie in Konkurrenz mit privaten Anbietern Leistungen erbringe (sog. Wettbewerbsdienste) besteuert werden (BGE 130 I 96 E. 3.7). – Auch wenn sich das Bundesgericht nicht ausdrücklich zur Auslegung von Art. 62d RVOG äusserte, kann aus dieser Entscheidung doch indirekt abgeleitet werden, dass die Post als selbstständige Anstalt des Bundes auch unter Anwendung von Art. 62d RVOG weiterhin von der Handänderungssteuer befreit sein soll.

6.3.3 Das Grundbuchamt macht schliesslich geltend, es gehe nicht an, dass die vor dem Inkrafttreten des POG am 1. Januar 1998 und daher unter wesentlich anderen Rahmenbedingungen in BGE 111 Ib 6 entwickelte alte Praxis des Bundesgerichts zu Art. 10 Abs. 1 aGarG auf die seit diesem Zeitpunkt neu organisierte Beschwerdeführerin angewendet werde. – Diese Argumentation vermag nicht zu überzeugen. Die Beschwerdeführerin war bis zum Inkrafttreten des POG unmittelbar Teil der Eidgenossenschaft und ist seither wie bereits ausgeführt eine selbstständige Anstalt des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit. Auf den 1. Dezember 2003 wurde Art. 10 Abs. 1 aGarG durch Art. 62d RVOG ersetzt. Daraus wird ersichtlich, dass die Post bereits unter der Geltung von Art. 10 Abs. 1 aGarG in eine öffentlich-rechtliche Anstalt des Bundes ausgegliedert

wurde. Anders als bei der Revision des SBBG im Jahre 1998 sah der Gesetzgeber damals aber davon ab, im Spezialgesetz eine eigene Steuerbefreiungsnorm zu erlassen, die der allgemeinen Vorschrift von Art. 10 aGarG vorgegangen wäre. Oder anders ausgedrückt: Die geänderte Rechtsform der Post wurde vom Gesetzgeber gerade nicht als Anlass für eine neue Besteuerung angesehen, weshalb die Post durch den Verweis in Art. 13 PG weiterhin nach der allgemeinen Norm von Art. 10 Abs. 1 aGarG bzw. neu Art. 62d RVOG besteuert werden soll.

Wie bereits ausgeführt wurde, spielt die Ausgliederung in eine öffentlich-rechtliche Anstalt, anders als diejenige in eine Aktiengesellschaft, bei der Beurteilung der Steuerpflicht gemäss Art. 10 Abs. 1 aGarG bzw. Art. 62d RVOG zudem eben gerade keine entscheidende Rolle. Beide Bestimmungen halten ausdrücklich fest, dass die Eidgenossenschaft *und* ihre Anstalten weitgehend von der Besteuerung durch die Kantone und Gemeinde befreit seien. Aus dieser Formulierung wird deutlich, dass eine unterschiedliche Behandlung der Eidgenossenschaft und ihren Anstalten nicht vorgesehen ist. Im Gegenteil ergibt sich daraus, dass die Anstalten gleichermassen von den Steuern befreit werden sollen wie die Eidgenossenschaft, womit die Erkenntnisse des Bundesgerichts in BGE 111 Ib 6 bei der Auslegung von Art. 62d RVOG nach wie vor massgeblich sind.

Ebenfalls nichts zu ihren Gunsten ableiten kann die Beschwerdegegnerin aus dem von ihr zitierten Entscheid der JGK vom 10. Dezember 2004. Ebenso wie Art. 21 Abs. 1 SBBG weist die in diesem Entscheid auszulegende Steuerbefreiungsnorm in Art. 80 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG; SR 830.1), welche an die Stelle des aufgehobenen Art. 67 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die Unfallversicherung (UVG; SR) trat, einen von diesem und von Art. 10 Abs. 1 aGarG abweichenden Wortlaut auf und geht diesem ebenfalls als Sondervorschrift vor. Aus diesen Gründen rechtfertigte sich in diesem Entscheid eine von den vorgehenden Erwägungen abweichende Beurteilung.

6.3.3 Schliesslich wird die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 10 Abs. 1 aGarG bei der Auslegung von Art. 62d RVOG in der Lehre und der bisherigen Rechtsprechung der kantonalen Verwaltungsgerichte zumeist kommentarlos beigezogen. So führt das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich in seinem Urteil vom 1. März 2006 (SB 2005.00075 E. 1.3) aus, nach der auch für die Auslegung von Art. 62d RVOG heranzuziehenden Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 10 Abs. 1 aGarG sei der Bund unter Einschluss seiner Anstalten generell von den Handänderungsabgaben befreit. THOMAS SÄGESSER hält fest, die Befreiung des Bundes von der Besteuerung durch die Kantone und Gemeinden liege darin begründet, dass die gegenseitige Besteuerung der verschiedenen Hoheitsträger kein taugliches Mittel zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs sei (a.a.O. N. 2 zu Art. 62d). Damit knüpft der Autor die Begründung der

Steuerbefreiung gemäss Art. 62d RVOG direkt an die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 10 Abs. 1 aGarG. In N. 13 ff. äussert er sich zu der Ausnahme von der Steuerbefreiung betreffend die Liegenschaften des Bundes, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen. Dabei zieht er bei der Auslegung erneut die Rechtsprechung des Bundesgericht zu Art. 10 Abs. 1 aGarG heran und kommt zum Schluss, dass der Bund und seine Anstalten den Kantonen keine Handänderungsabgaben zu bezahlen haben.

7.

Zusammenfassend gelangt die JGK zum Schluss, dass der Bund und seine öffentlich-rechtlichen Anstalten nach der auch für die Auslegung von Art. 62d RVOG heranzuziehenden Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 10 Abs. 1 aGarG in genereller Weise von der Handänderungssteuer befreit sind. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen, und die Handänderungssteuer ist gestützt auf Art. 12 Bst. b HG i.V.m. Art. 62d RVOG nicht geschuldet und folglich zurückzuerstatten. Die Frage, ob die erworbenen Liegenschaften unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen, kann bei diesem Ergebnis offen gelassen werden.

8.

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 2010 3,25 %; seit dem 1. Januar 2011 beträgt er 3,00 % (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]). 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 Post hat die Handänderungssteuer am 28. April 2010 bezahlt. Der Vergütungszins ist somit ab diesem Zeitpunkt zu berechnen.

9.

9.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Kanton gestützt auf Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG die Verfahrenskosten zu tragen.

9.2 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 vom 20. Juni 2011 – bei einem Aufwand von insgesamt 52,1 Stunden – ein Honorar von Fr. 14'545.– 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 und Notar D. in der Kostennote geltend gemachte Honorar liegt deutlich über dem oberen Betrag des Tarifr Rahmens von Art. 11. Abs. 1 PKV. Rechtsanwalt und Notar D. hat demnach bei der Anwendung der Bemessungskriterien von Art. 41 Abs. 3 KAG den möglichen Spielraum maximal ausgeschöpft und zusätzlich einen Zuschlag von knapp 20 Prozent im Sinne von Art. 11 Abs. 2 PKV in Rechnung gestellt. Dabei hat er die höchstmögliche Ausschöpfung des Tarifr Rahmens ausschliesslich auf den mit dem Beschwerdeverfahren verbundenen Aufwand zurückgeführt, wobei er auch seinen Arbeitsaufwand bezüglich des Einspracheverfahrens geltend gemacht hat.

Gemäss Art. 107 Abs. 3 VRPG besteht jedoch im Einspracheverfahren kein Anspruch auf Parteikostenersatz. Rechtsanwalt und Notar D. hat im vorliegenden Verfahren eine Beschwerdeschrift eingereicht, wobei er sich dabei teilweise auf die im Rahmen des Einspracheverfahrens getätigten Arbeiten abstützen konnte. Es ist daher von einem höchstens durchschnittlichen gebotenen Zeitaufwand auszugehen, so dass die Parteikosten nicht in der beantragten Höhe zugesprochen werden können (ganz abgesehen davon, dass die Aufwendungen für das Einspracheverfahren wie bereits erwähnt auszuklammern sind). Unter Berücksichtigung des gebotenen Zeitaufwandes, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Verfahrens erscheint im vorliegenden Fall ein durchschnittliches Grundhonorar von Fr. 7'000.– als angemessen. Da keine bedeutenden Vermögensinteressen zu wahren sind – hinter der strittigen Summe von Fr. 26'820.– stehen nur durchschnittliche vermögensrechtliche Interessen – und da auch die sich stellenden Rechtsfragen nicht von besonderer Komplexität waren, ist eine Erhöhung des Grundhonorars nicht angezeigt. Die Auslagen werden in der Kostennote von Rechtsanwalt und Notar D. auf Fr. 581.80 (pauschal 4 % des Honorars) festgesetzt. Sie sind daher entsprechend auf Fr. 260.– zu kürzen. Nach den Angaben von Rechtsanwalt und Notar D. kann seine Klientin, die Schweizerische Post, die Mehrwertsteuer auf dem Anwaltshonorar ganz als Vorsteuer von ihrer eigenen Mehrwertsteuer abziehen. Die Mehrwertsteuer ist daher Rechtsanwalt und Notar D. nicht auszurichten. Zusammen mit den Auslagen ist dem Rechtsvertreter demnach einen Parteikostenersatz von Fr. 7'260.– auszurichten.

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

1.1 Die Beschwerde wird gutgeheissen, und die Einspracheverfügung des Grundbuchamts vom 17. September 2010 wird aufgehoben.

1.2 Das Grundbuchamt wird angewiesen, die Handänderungssteuer im Betrag von Fr. 26'820.– samt Zins seit dem 28. April 2010 an die Schweizerische Post zurückzuerstatten.

2.

Verfahrenskosten werden keine erhoben.

3.

Der Kanton Bern richtet der Schweizerischen Post für das Beschwerdeverfahren vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion einen Parteikostenersatz von insgesamt Fr. 7'260.– aus. Dieser ist beim Grundbuchamt einzufordern.