

Münstergasse 2
3011 Bern
Telefon 031 633 76 78
Telefax 031 633 76 25

32.13-13.51

Beschwerdeentscheid vom 13. August 2014

Ausnahmen von der Steuerpflicht: Tatbestand von Art. 12 Bst. h HG



- a *Der Ausnahmetatbestand von Art. 12 Bst. h HG ist so zu verstehen, dass ein grundsätzlich Steuerpflichtiger von der Steuer befreit wird, sofern er von einer Leistung des Kantons profitiert. Eine bloss mittelbare Verwirklichung der Voraussetzungen genügt nicht, damit der Steuerpflichtige in den Genuss der Ausnahmeregelung gelangt. Vielmehr muss das handändernde Grundstück selber gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken dienen. Eine Leistung des Kantons an eine Drittpartei – wie vorliegend die Immobilienleasingnehmerin – genügt nicht. (E. 4.2)*
- b *Ein «formeller Besitz» – beispielsweise einer Immobilienleasingnehmerin – ändert nichts am Umstand der Steuerpflicht der effektiv erwerbenden Immobilienleasinggeberin (E. 4.3).*
- c *Eine Parteivereinbarung hinsichtlich der Frage, wer die Handänderungssteuern zu tragen habe, ist für das Gemeinwesen für die Erhebung der Steuer nicht von Bedeutung (E. 4.3).*

Exonération: cas de l'article 12, lettre h LIMu

- a *L'exception prévue par l'article 12, lettre h LIMu doit être comprise de manière telle qu'une personne en principe assujettie à l'impôt peut en être exonérée pour autant qu'elle profite d'une prestation du canton. Une simple réalisation indirecte des conditions ne suffit pas à faire bénéficier le contribuable de cette réglementation dérogatoire. Encore faut-il que l'immeuble faisant l'objet de la mutation soit lui-même affecté à des fins d'utilité pu-*

- blique ou de bienfaisance. Une prestation du canton à un tiers – comme, en l'espèce, le preneur de leasing immobilier – n'est pas suffisante (c. 4. 2).*
- b Une «possession formelle», par exemple de la part d'un preneur de leasing immobilier, ne change rien à l'assujettissement du donneur de leasing immobilier qui est le réel acquéreur (c. 4.3).*
- c Le fait qu'il existe une convention entre parties portant sur la question de la prise en charge des impôts sur les mutations n'a pas d'importance pour la collectivité lorsqu'il s'agit pour elle de prélever l'impôt (c. 4.3).*

Sachverhalt

A.

Mit Kaufvertrag vom 22. Januar 2013 (Urschrift Nr. 100) verkauften die Geschwister A., B. sowie C. der X. AG das Grundstück Gemeinde D. Gbbl. Nr. 1000. Die Y. AG wurde im Kaufvertrag als «zukünftige Leasingnehmerin und Betreiberin des auf dem Vertragsobjekt zu erstellenden Ausbildungszentrums» bezeichnet. Mit dem gleichentags abgeschlossenen Totalunternehmerwerkvertrag wurde die Erstellung eines Ausbildungszentrums auf der Parzelle Nr. 1000 vereinbart. Bauherrin war hierbei die X. AG, während die Y. AG als Nutzerin und Betreiberin aufgeführt wurde. Zudem wurde ebenfalls am 22. Januar 2013 zwischen der Y. AG als Leasingnehmerin und der X. AG als Leasinggeberin ein Immobilienleasingvertrag abgeschlossen. Dieser sah im Wesentlichen vor, dass die Leasinggeberin das Grundstück erwirbt, um darauf das Ausbildungszentrum zu errichten. Weiter wurde damit der Leasingnehmerin das Ausbildungszentrum gegen Ausrichtung einer Entschädigung für eine bestimmte Dauer zur Nutzung und zum Gebrauch überlassen.

Am 25. Januar 2013 meldete der verurkundende Notar E. die Urschrift Nr. 100 inkl. Beilagen beim Grundbuchamt an. Im Rahmen der Selbstdекlaration der Handänderungssteuer vom 23. Januar 2013 erklärte er, gestützt auf Art. 12 Bst. h des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG; BSG 215.326.2) sei keine Handänderungssteuer geschuldet. Dennoch habe er Handänderungssteuern im Umfang von Fr. 104'811.60 auf das Konto des Grundbuchamtes überweisen lassen und bitte um Prüfung des Falles betreffend Steuerbefreiung.

Mit Verfügung vom 5. April 2013 veranlagte das Grundbuchamt die Handänderungssteuer basierend auf der Berechnung von Notar E. auf Fr. 104'811.60 (1,8 % von Fr. 5'822'866.07).

B.

Gegen die Veranlagungsverfügung erhob die X. AG, vertreten durch Fürsprecher F., am 7. Mai 2013 Einsprache. Das Grundbuchamt wies diese mit Einspracheverfügung vom 15. August 2013 ab und bestätigte seine Veranlagungsverfügung. Die Handänderungssteuer wurde gemäss Schreiben des Volkswirtschaftsdirektors vom 31. Mai 2013 gestundet und der vorsorglich geleistete Betrag wurde zurückerstattet (Eingang bei der X. AG nach eigenen Angaben am 24. Juni 2013).

C.

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamtes führt die X. AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin), weiterhin vertreten durch Fürsprecher F., mit Eingabe vom 9. September 2013 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK). Sie stellt folgende Rechtsbegehren:

1. Die angefochtene Einspracheverfügung sei aufzuheben, es sei festzustellen, dass die vorliegende Handänderung von der Steuerpflicht ausgenommen ist;
2. eventuell: das vorliegende Beschwerdeverfahren sei zu sistieren, bis über das bei der Justizdirektion eingereichte Erlassgesuch gemäss Art. 24 HG entschieden ist;
3. die Verfahrenskosten seien aufzuerlegen wem rechtens, nicht aber der Beschwerdeführerin;
4. der Beschwerdeführerin sei eine angemessene Parteientschädigung auszurichten.

In seiner Vernehmlassung vom 15. Oktober 2013 beantragt das Grundbuchamt die Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführerin hält in ihren Schlussbemerkungen vom 8. Januar 2014 an ihren bisherigen Ausführungen fest.

Der Antrag auf Sistierung des Beschwerdeverfahrens wurde vom Rechtsamt mit Verfügung vom 16. Dezember 2013 abgewiesen.

Auf die einzelnen Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen zurückgekommen.

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

1.

1.1 Gegen Einspracheverfügungen des Grundbuchamtes betreffend Handänderungssteuern kann bei der JGK Beschwerde erhoben werden (Art. 27 Abs. 2 HG). Die JGK ist somit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. 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 Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen. Sie ist durch die ablehnende Einspracheverfügung des Grundbuchamtes besonders berührt, hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung und ist daher zur Beschwerde legitimiert (Art. 65 Abs. 1 VRPG).

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

1.3 Vorliegend streitig und zu prüfen ist die Frage nach der Handänderungssteuerpflicht der Beschwerdeführerin. Nicht beanstandet wird die Bemessung der Steuer, so dass auf die Höhe des veranlagten Betrages von Fr. 104'811.60 nicht weiter einzugehen ist.

2.

Grundsätzlich ist dem Kanton beim Erwerb eines Grundstücks eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 HG). Steuerpflichtig ist die Rechtserwerberin oder der Rechtserwerber (Art. 2 HG). Den Steuertatbestand erfüllt unter anderem die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an einer Liegenschaft (Art. 4 Bst. a und Art. 5 Abs. 1 Bst. a HG).

Vorbehalten bleibt das Vorliegen einer Ausnahme von der Steuerpflicht im Sinne von Art. 12 HG. In solchen Fällen ist keine Handänderungssteuer zu entrichten.

3.

Die Beschwerdeführerin beruft sich auf den Steuerbefreiungstatbestand von Art. 12 Bst. g und Bst. h HG. Diese Bestimmungen besagen, dass keine Handänderungssteuer zu entrichten ist «bei Handänderungen an juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, sofern das Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken dient» oder «bei Leistungen des Kantons an den Erwerb eines Grundstücks oder die damit zu erfüllende Aufgabe».

Die Befreiung von der Handänderungssteuer nach Art. 12 Bst. h HG verlangt somit die Tatbestandsmerkmale

- einer Leistung des Kantons an

- den Erwerb eines Grundstückes oder an die damit zu erfüllende Aufgabe.

Die Beschwerdeführerin erwähnt in ihren Eingaben zwar sowohl Art. 12 Bst. g HG wie auch Bst. h der gleichen Bestimmung. Die Argumentation der Beschwerdeführer bezieht sich jedoch (zu Recht) ausschliesslich auf Bst. h. Ausführungen zu Bst g erübrigen sich deshalb.

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass sie die Voraussetzungen der Ausnahmebestimmungen von Art. 12 Bst. g respektive Bst. h HG erfülle. Sie begründet dies damit, dass das Grundstück dem Zweck der Ausbildung von Berufsleuten diene. Der Kanton Bern leiste an diese Ausbildung Beiträge. Somit seien die Voraussetzungen für die Ausnahme von der Steuerpflicht erfüllt.

Das Grundbuchamt hält dem zunächst entgegen, dass die Leistungen der Erziehungsdirektion des Kantons Bern nicht an den *Erwerb* des Grundstückes erfolgten. Weiter führt das Grundbuchamt aus, dass die Beschwerdeführerin keine Leistung des Kantons an die mit dem erworbenen Grundstück zu erfüllende Aufgabe im Sinne von Art. 12 Bst. h HG erhalte.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist die Interpretation von Art. 12 Bst. h HG des Grundbuchamtes nicht korrekt: Der Erwerb eines Grundstückes sei auch dann von der Steuer ausgenommen, wenn die öffentliche Hand Leistungen an die mit dem Grundstück zu erfüllende Aufgabe erbringe. Dies sei vorliegend der Fall. Die Aufgabe könne nicht [nur] durch den Grundstückseigentümer, sondern durch eine beliebige Person erfüllt werden.

Das Grundbuchamt führt dazu Folgendes aus: Sinn und Zweck von Art. 12 Bst. h HG könne nur sein, jemanden, der für den Grundstückserwerb oder die damit zu erfüllende Aufgabe einen staatlichen Beitrag erhalte, von der Handänderungssteuer zu befreien. Vorliegend erhalte die Beschwerdeführerin keinerlei staatliche Leistungen.

Weiter macht das Grundbuchamt geltend, dass eine Steuerbefreiung nur zu Gunsten der steuerpflichtigen Person ergehen könne. Gemäss Art. 12 Bst. h HG solle die Steuerbefreiung bewirken, dass eine Person, die eine staatliche Leistung erhalte, nicht im gleichen Zusammenhang eine Handänderungssteuer entrichten müsse. Im vorliegenden Fall sei demnach für die Steuerbefreiung einzig entscheidend, wer im Sinne des HG steuerpflichtige Erwerberin sei und ob diese die an sie gestellten Kriterien gemäss Art. 12 Bst. h HG erfülle. Demgegenüber sei unbeachtlich, ob allenfalls eine Dritte vorhanden sei, die Leistungen des Kantons in Anspruch nehme und in welcher Art und Weise diese das Grundstück nutze.

4.2 Es stellt sich somit die Frage, wie die Bestimmungen von Art. 2 HG i.V.m. Art. 12 Bst. h HG auszulegen sind.

Das Handänderungssteuergesetz bezeichnet einzig den Erwerber bzw. den Veräusserer als Steuersubjekt. Nur dieser steht zum jeweiligen Gemeinwesen in einem Steuerrechtsverhältnis, d. h. die Verfahrens- und Steuerschuldspflicht obliegt nur dem im Gesetz erwähnten Steuersubjekt. Anderslautende Parteivereinbarungen sind für das Gemeinwesen nicht von Bedeutung (vgl. GABRIELLA RÜEGG-PEDUZZI, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, Diss. Zürich 1989, S. 43).

Die Steuerpflicht bezieht sich auf den *Steuerpflichtigen*. Dies ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass dieser oder der anmeldende Notar im Rahmen der Selbstdeklaration die Steuerfreiheit geltend macht (vgl. Kreisschreiben der [damaligen] Justizdirektion an die Grundbuchämter und praktizierenden Notarinnen und Notare des Kantons Bern vom 28. September 1992, Ziff. 1, S. 2 [nachfolgend: Kreisschreiben]). Liegt lediglich eine provisorische oder (noch) gar keine Zusicherung vor, so hat der *Pflichtige* die Steuer zu bezahlen (vgl. Kreisschreiben, Ziff. 8, S. 4). Daraus wird ersichtlich, dass sich die Steuerpflicht auf die *Person* des Steuerpflichtigen bezieht.

Die Beschwerdeführerin verweist auf das erwähnte Kreisschreiben und leitet daraus ab, dass es sich bei Leistungen des Kantons um eine objektive Ausnahme, ungeachtet der Person der Rechtserwerberin, handle. Dem Kreisschreiben ist zu entnehmen, dass jede finanzielle Leistung des Kantons zu einer Steuerbefreiung «unabhängig vom Rechtsgrund und der Höhe der Leistung» führt (vgl. Kreisschreiben, Ziff. 8, S. 4). Hingegen erwähnt das Kreisschreiben die Rechtserwerberin nicht explizit. Durch das Fehlen dieses Elements wird deutlich, dass die Justizdirektion in diesem Zusammenhang gerade nicht auf das subjektive Merkmal der Rechtserwerberin verzichten wollte, andernfalls sie dies im Kreisschreiben zweifellos erwähnt hätte. Vielmehr wollte sie damit zum Ausdruck bringen, dass ein grundsätzlich Steuerpflichtiger von der Steuer befreit wird, sofern er von einer Leistung des Kantons profitiert. Zudem ist zu beachten, dass auch hier wiederum darauf hingewiesen wird, dass den *Steuerpflichtigen* – und nicht den Erwerber – eine Beweispflicht treffe (vgl. Kreisschreiben, Ziff. 8, S. 4).

Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass eine Leistung an eine beliebige Person genügt. Wesentlich sei nur, dass die aufgabenerfüllende Person sich dauernd des handändernden Grundstücks bediene zwecks Erfüllung der subventionierten Aufgabe. Dem ist indessen nicht so: Eine allgemeine Unterstützung des Erwerbers mit Bundes- oder Kantonsgeldern genügt nicht für eine Steuerbefreiung; die Unterstützung muss an den Erwerb eines Grundstücks oder die damit zu erfüllende Aufgabe geleistet werden (BN 1993, S. 163).

Die Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht können in erster Linie durch das steuerberechtigte Gemeinwesen selbst im Sinne einer einschränkenden Umschreibung der von ihm statuierten Steuerpflicht geschehen [...]. Ferner werden sie auch unter dem Gesichtspunkt der Gegenleistung untergeordneten Gemeinwesen, anderen öffentlichrechtlichen Korporationen und gemeinnützigen oder kirchlichen Körperschaften, Stiftungen und Anstalten gewährt, deren Tätigkeit die öffentlichen Aufgaben des steuerberechtigten Gemeinwesens unterstützt und fördert. Ferner können sie sozialpolitische Zwecke verfolgen, indem dadurch die Minderung der Hilfsmittel für soziale Zwecke [...] durch eine Steuerbelastung vermieden werden soll (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 67 f.).

Letzteres ist vorliegend der Fall: Falls ein grundsätzlich Steuerpflichtiger (Unterstützungs-)Leistungen des Kantons bezieht, wäre es wenig sinnvoll, ihn im selben Zusammenhang mit einer Steuer zu belasten.

Bereits eine frühere Fassung des HG (damals: Gesetz vom 15. November 1970 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben [HPAG]) sah den Erlass der Handänderungssteuer vor, wenn das handändernde Grundstück selbst gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken dient und diese Zweckbestimmung nicht verändert wird. So ist nach der Praxis der Justizdirektion ein Erlass z. B. dann nicht möglich, wenn eine wohltätige oder gemeinnützige Institution ein Grundstück erwirbt, dieses dann aber nicht für gemeinnützige oder wohltätige Zwecke verwendet, sondern entweder als Kapitalanlage in ihrem Eigentum behält oder sogar weiterveräussert; das Argument, der Ertrag aus diesem Grundstück werde ja ebenfalls für gemeinnützige oder wohltätige Zwecke verwendet, ist somit nicht stichhaltig (vgl. JÜRGEN WIDMER, in BN 1979, S. 57 f.).

Der vorliegende Fall ist ähnlich gelagert: Hier wie dort geht es um die vermeintlich indirekte Erfüllung des Tatbestandes von Art. 12 Bst. h HG. Der Kommentar von WIDMER macht deutlich, dass eine bloss mittelbare Verwirklichung der Voraussetzungen nicht genügt, damit der Steuerpflichtige in den Genuss der Ausnahmeregelung gelangt. Vielmehr muss das handändernde Grundstück selber gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken dienen. Dieser Meinung ist beizupflichten. Auf den vorliegenden Fall bezogen, bedeutet dies, dass eine Leistung des Kantons an eine Drittpartei gerade nicht genügt.

Die Beschwerdeführerin macht eine fehlerhafte Auslegung von Art. 12 Bst. h HG durch das Grundbuchamt geltend. Lediglich aufgrund der Tatsache, dass die Y. AG ein Immobilienleasinggeschäft anstelle einer klassischen Grundstückfinanzierung abgeschlossen habe, solle die Transaktion nun steuerbar sein. Diese Betrachtungsweise widerspreche sowohl dem Wortlaut des Gesetzes als auch dessen Sinn und Zweck.

Hinsichtlich Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Bestimmung von Art. 12 Bst. h HG kann auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden. Die Beschwerdeführerin will aus der Tatsache, dass sie vorliegend ein Finanzierungsleasing gewährt, einen besonderen Umstand erblicken, der die Annahme eines Ausnahmetatbestandes rechtfertigt. Es ist jedoch sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich nicht einerlei, ob die Erwerberin eines Grundstücks selber Leistungen des Kantons im Sinne von Art. 12 Bst. h HG erhält oder ob diese Leistungen einer dritten Partei zukommen, die mit der Erwerberin in einem vertraglichen Verhältnis steht. Diese beiden Sachverhalte sind verschiedenartig und deshalb auch steuerlich ungleich zu behandeln (vgl. BGer 2C_20/2012 vom 24.04.2012, E. 3.4.2). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin verliert damit auch nicht die Bestimmung von Art. 12 Bst. h HG ihre Bedeutung: Die Bestimmungen von Art. 12 Bst. g und Bst. h HG erfassen je unterschiedliche Sachverhalte.

Nach der hier vertretenen Auffassung sind die Ausnahmebestände von Art. 12 i.V.m. Art. 2 HG daher so zu verstehen, dass der Rechtserwerber immer steuerpflichtig ist (vgl. auch WILLY MEIER, Die bernischen Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, Diss. Bern 1946, S. 44). Eine Ausnahme bilden die hier nicht einschlägigen Fälle von Art. 5 Abs. 2 Bst. c und d HG, in denen der Abtreter der Rechte steuerpflichtig ist. Trifft einer der in Art. 12 HG statuierten Ausnahmetatbestände zu, so ist der Rechtserwerber ausnahmsweise nicht steuerpflichtig. Dies bedeutet, dass der Ausnahmetatbestand *beim Rechtserwerber selber* vorliegen muss.

Dieser Umstand allerdings ist vorliegend nicht gegeben: Wohl werden im Zusammenhang mit dem zu erstellenden Ausbildungszentrum Beiträge des Kantons geleistet, allerdings profitiert davon gerade nicht die Beschwerdeführerin, sondern die Y. AG. Dass es dabei um das gleiche Grundstück geht, spielt demnach – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – keine Rolle.

4.3 Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, dass es sich bei den Normen von Art. 12 Bst. g und Bst. h HG um Steuernormen mit wirtschaftlichem Anknüpfungspunkt handle. Die gewählte Finanzierungsart dürfe keinen Einfluss auf die Frage der Steuerbarkeit der Transaktion haben. Ob ein Grundstück formell dem subventionierten Leistungserbringer oder dem finanzierenden Bankinstitut gehöre, ändere am wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion nichts.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern der von der Beschwerdeführerin sinngemäss ins Feld geführte «formelle Besitz» der Y. AG etwas am Umstand ändert, dass die Beschwerdeführerin selber Eigentümerin respektive Erwerberin des fraglichen Grundstücks ist. Zu Recht macht sie denn auch nicht geltend, dass eine Handänderung zu Gunsten der Y. AG im Sinne einer der Tatbestandsvarianten von Art. 5 Abs. 1 und 2 HG vorliege. Falls vorliegend allenfalls eine wirtschaftliche Verfügungsmacht der Y. AG zu bejahen

wäre, würde dies gemäss Art. 5 Abs. 3 HG keine Handänderung darstellen. Somit kann im Ergebnis festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin Rechtserwerberin des Grundstücks Nr. 1000 ist. Im Übrigen ist auf die vorstehenden Erwägungen zu verweisen.

Unbeachtlich ist endlich der Umstand, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der Y. AG eine Vereinbarung bezüglich der Handänderungssteuer getroffen wurde. Es handelt sich hierbei um eine Parteivereinbarung, die für das Gemeinwesen nicht von Bedeutung ist.

5.

Zusammenfassend gelangt die JGK zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin sich im vorliegenden Fall nicht erfolgreich auf den Steuerbefreiungstatbestand von Art. 12 Bst. g und Bst. h HG berufen kann. Die Einspracheverfügung des Grundbuchamtes vom 5. April 2013 ist somit nicht zu beanstanden, weshalb die vorliegende Beschwerde unbegründet und folglich abzuweisen ist.

6.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die entstandenen Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von pauschal Fr. 2'000.– werden der X. AG zur Bezahlung auferlegt. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

3.

Es werden keine Parteikosten gesprochen.