

## Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 7. November 2023**

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied  
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Daum  
Gerichtsschreiberin Flückiger

**A. \_\_\_\_\_ AG**  
vertreten durch Rechtsanwalt ...  
Beschwerdeführerin

gegen

**Kanton Bern**  
handelnd durch die Direktion für Inneres und Justiz, Münsterstrasse 2,  
Postfach, 3000 Bern 8  
Beschwerdegegner

betreffend Handänderungssteuer; Steuerpflicht (Entscheid der Direktion für  
Inneres und Justiz des Kantons Bern vom 7. September 2020;  
2018.JGK.2261)



## **Prozessgeschichte:**

### **A.**

Mit Kaufvertrag vom 24. November 2017 erwarb die A. \_\_\_\_\_ AG das unmittelbar an ihr bestehendes Verwaltungsgebäude angrenzende Grundstück ... Gbbl. Nr. 1. \_\_ zum Preis von 11 Mio. Franken. Der beurkundende Notar deklarierte dabei die Handänderungssteuer mit Fr. 0.--. Das Grundbuchamt Oberland verneinte mit Veranlagungsverfügung vom 9. Januar 2018 das Vorliegen einer Ausnahme von der Steuerpflicht und setzte die Handänderungssteuer auf Fr. 198'000.-- fest. Die hiergegen erhobene Einsprache wies es am 2. März 2018 ab.

### **B.**

Am 6. April 2018 erhob die A. \_\_\_\_\_ AG Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK; heute: Direktion für Inneres und Justiz [DIJ]), die das Rechtsmittel mit Entscheid vom 7. September 2020 abwies, soweit sie darauf eintrat (das Nichteintreten blieb im Dispositiv versehentlich unerwähnt).

### **C.**

Dagegen hat die A. \_\_\_\_\_ AG am 8. Oktober 2020 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, der Beschwerdeentscheid vom 7. September 2020 sei aufzuheben und sie sei von der Handänderungssteuer zu befreien.

Der Kanton Bern, handelnd durch die DIJ, schliesst mit Beschwerdeantwort vom 29. Oktober 2020 auf Abweisung der Beschwerde.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 27 Abs. 3 des Handänderungssteuergesetzes vom 18. März 1992 [HStG; BSG 215.326.2]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind grundsätzlich eingehalten (Art. 26 Abs. 1 HStG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist unter Vorbehalt von E. 1.2 hiernach einzutreten.

**1.2** Die Beschwerdeführerin beantragt die vollumfängliche Aufhebung des angefochtenen Entscheids (vgl. vorne Bst. C), mithin auch des teilweisen Nichteintretens der DIJ (vgl. vorne Bst. B), nachdem sie vor der Vorinstanz die Aufhebung sowohl der Einspracheverfügung vom 2. März 2018 als auch der Veranlagungsverfügung vom 9. Januar 2018 beantragt hatte. Sie legt in ihrer Beschwerdebegründung indessen mit keinem Wort dar, inwiefern der angefochtene Entscheid in dieser Hinsicht rechtsfehlerhaft sein sollte. Die Beschwerde genügt diesbezüglich den gesetzlichen Begründungsanforderungen von Art. 26 Abs. 1 HStG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 Abs. 2 VRPG nicht (BVR 2006 S. 470 E. 2.4; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 32 N. 22 und 27). Insoweit ist auf sie nicht einzutreten.

**1.3** Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

### **2.**

**2.1** Der zivilrechtliche Eigentumsübergang von Grundstücken unterliegt der Handänderungssteuer, wobei – soweit hier interessierend – die Rechts-

erwerberin oder der Rechtserwerber handänderungssteuerpflichtig ist (vgl. Art. 1 i.V.m. Art. 2 und Art. 5 Abs. 1 Bst. a HStG; Erlasstitel vor dem 31.3.2023: Gesetz vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer [HG; BAG 09-099]; im vorliegenden Fall gelangt materiell grundsätzlich zwar das alte Recht zur Anwendung [vgl. allgemein Art. 30 HStG; VGE 2020/473 vom 15.8.2023 E. 3.2 mit Hinweisen], da die anwendbaren Bestimmungen jedoch soweit hier interessierend inhaltlich unverändert geblieben sind, wird im Folgenden ausschliesslich auf das HStG verwiesen). – Es ist sowohl unbestritten, dass der Erwerb des Grundstücks Nr. 1.\_\_\_\_ grundsätzlich der Handänderungssteuer unterliegt, als auch, dass die allenfalls von der Beschwerdeführerin geschuldete Steuer Fr. 198'000.-- beträgt. Streitig ist indes, ob ein Steuerbefreiungstatbestand vorliegt. In Frage kommt dabei einerseits eine Steuerbefreiung gestützt auf Art. 12 Bst. g HStG, wonach Handänderungen an juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, von der Handänderungssteuer befreit sind, sofern das Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken dient. Andererseits steht eine Steuerbefreiung gestützt auf den von der Beschwerdeführerin angerufenen Art. 12 Bst. h HStG zur Diskussion; danach ist keine Handänderungssteuer geschuldet bei Leistungen des Kantons an den Erwerb eines Grundstücks oder die damit zu erfüllende Aufgabe.

**2.2** Den Akten lässt sich Folgendes entnehmen: Die Beschwerdeführerin unterhält als ein im Bereich Güter- und Personentransport tätiger, vom Bund konzessionierter Verkehrsbetrieb die Zahnradbahn von ... über die ... bis nach .... Darüber hinaus betreibt sie verschiedene Liftanlagen im betreffenden Gebiet. Zur Erfüllung dieser öffentlich-rechtlichen Aufgabe erhält sie von Bund und Kanton Abgeltungen (vgl. die gemäss Art. 51 Abs. 1 des Eisenbahngesetzes vom 20. Dezember 1957 [EBG; SR 742.101] abgeschlossene Leistungsvereinbarung vom 13.2.2017, Vorakten DIJ [act. 4A] pag. 40 ff., sowie die Angebotsvereinbarungen für die Jahre 2016 und 2017, Vorakten DIJ [act. 4A] pag. 60 ff.). Am 24. November 2017 erwarb die Beschwerdeführerin das an ihr bestehendes Verwaltungsgebäude angrenzende Grundstück am ...weg in ... (GbbL Nr. 1.\_\_\_\_; vgl. Kaufvertrag vom 24.11.2017, Vorakten DIJ [act. 4A] pag. 14 ff. [nachfolgend: Kaufvertrag]). Sie nutzt dieses gemäss eigenen Angaben hauptsächlich für administrative Tätigkeiten (vgl. Beschwerde vom 6.4.2018 zuhanden der JGK S. 3, Vor-

akten DIJ [act. 4A] pag. 1 ff.; Einsprache vom 9.2.2018 S. 5, Vorakten DIJ [act. 4A] pag. 31). Gleichzeitig hat sie allerdings auf dem in Frage stehenden Grundstück der ...bank ein Benützungs- und Belassungsrecht für den Betrieb von Bankautomaten eingeräumt (vgl. Kaufvertrag S. 11 f.) und vermietet zudem diverse Räumlichkeiten der Liegenschaft an Dritte (vgl. Dienstbarkeitsplan im Anhang zum Kaufvertrag, Vorakten DIJ [act. 4A] pag. 22 f.; Eingabe vom 28.5.2018 zuhanden der JGK S. 3 f., Vorakten DIJ [act. 4A] pag. 81 f.; angefochtener Entscheid E. 4.6).

**2.3** Mit Selbstdeklaration vom 24. November 2017 deklarierte die Beschwerdeführerin für den vorgenannten Eigentumserwerb die Handänderungssteuer unter Berufung auf Art. 12 Bst. h HStG mit Null Franken (Vorakten DIJ [act. 4A] pag. 27 und 33). Davon abweichend setzte das Grundbuchamt Oberland die zu entrichtende Handänderungssteuer auf Fr. 198'000.-- fest (vgl. Veranlagungsverfügung vom 9.1.2018, Vorakten DIJ [act. 4A] pag. 28; Einspracheentscheid vom 2.3.2018, Vorakten DIJ [act. 4A] pag. 74 f.). Die hiergegen erhobene Beschwerde hat die DIJ (soweit sie darauf eingetreten ist) mit der Begründung abgewiesen, Art. 12 Bst. h HStG stehe in einem engen Kontext zu Art. 12 Bst. g HStG; die beiden Bestimmungen könnten aus systematischen Gründen nicht losgelöst voneinander angewandt werden. In beiden Fällen sei daher erforderlich, dass das erworbene Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich den öffentlichen Zwecken bzw. den Aufgaben diene, für die der Kanton Unterstützungsleistungen gewähre (angefochtener Entscheid E. 4.5). Dies sei hier nicht der Fall, verfolge die Beschwerdeführerin mit der Vermietung des Grundstücks doch rein kommerzielle Zwecke (angefochtener Entscheid E. 4.6, auch zum Folgenden). Entsprechend erübrige sich auch die Prüfung, ob sich eine juristische Person, die öffentliche oder gemeinnützige Aufgaben erfülle, neben Art. 12 Bst. g HStG überhaupt alternativ auch auf Art. 12 Bst. h HStG berufen könne. – Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, gemäss dem klaren Wortlaut der Bestimmung setze eine Steuerbefreiung gestützt auf Art. 12 Bst. h HStG einzig voraus, dass die steuerpflichtige Person für die Erfüllung ihrer Leistungen vom Kanton subventioniert werde, was auf die Beschwerdeführerin unstreitig zutreffe (Beschwerde Rz. 12 und 25). Indem die DIJ zusätzlich verlange, dass das Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich öffentlichen Zwecken bzw. der staatlich subventionierten Aufgabe diene, sei

sie ohne nähere Begründung von einer Gesetzeslücke ausgegangen und habe eine unzulässige Normkorrektur vorgenommen, zumal eine Lückenfüllung im Steuerrecht nur in krassen Fällen gerechtfertigt sei (Beschwerde Rz. 19 ff., 24, 26). Es sei nicht ersichtlich, dass Art. 12 Bst. g und h HStG in einem derart engen Kontext zueinander stünden, dass man sie nicht unabhängig voneinander anwenden könne (Beschwerde Rz. 15 ff.).

### 3.

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich unstreitig um eine juristische Person, die einen öffentlichen Zweck verfolgt. Trotzdem macht sie nicht geltend, es komme die Ausnahme von Art. 12 Bst. g HStG zum Tragen, weil das in Frage stehende Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich den von ihr verfolgten öffentlichen Zwecken diene. Vielmehr beruft sie sich einzig auf Art. 12 Bst. h HStG (Beschwerde Rz. 15). Dabei ist zwar unbestritten, dass die Beschwerdeführerin für die Erfüllung ihrer Aufgaben Staatsbeiträge vom Kanton erhält (vgl. vorne E. 2.2). Uneinigkeit besteht indessen darüber, wie Art. 12 Bst. h HStG auszulegen ist und ob die betreffende Bestimmung – ebenso wie Art. 12 Bst. g HStG – insbesondere voraussetzt, dass das fragliche Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich öffentlichen Zwecken oder der damit zu erfüllenden Aufgabe dient. Dies ist im Folgenden zu klären.

**3.1** Gemäss dem Wortlaut von Art. 12 Bst. h HStG wird die Handänderungssteuer nicht erhoben «bei Leistungen des Kantons an den Erwerb eines Grundstücks oder die damit zu erfüllende Aufgabe» (bzw. in der französischen Fassung: «lorsque le canton contribue financièrement à l'acquisition d'un immeuble ou à la tâche à laquelle celui-ci est destiné»). Die Bestimmung enthält damit grundsätzlich zwei verschiedene Tatbestandsvarianten: Sie bezieht sich zum einen auf Vorgänge, in denen der Kanton unmittelbar einen Beitrag an den Erwerb eines Grundstücks leistet, die zuständige Stelle mithin im Einzelfall eine finanzielle Leistung an einen konkreten Eigentumserwerb zuspricht. Zum anderen erfasst Art. 12 Bst. h HStG Fälle, in denen der Kanton mit Beiträgen die Aufgabe unterstützt, die mit dem von der Handänderungssteuer betroffenen Grundstück erfüllt wird. Im vorliegenden Fall steht einzig die zweite Fallkonstellation zur Diskussion. Dabei setzt diese

– anders als Art. 12 Bst. g HStG – ihrem Wortlaut nach nicht voraus, dass das Grundstück «ausschliesslich und unwiderruflich» der subventionierten Aufgabe dient. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin lässt sich daraus jedoch nicht schliessen, es genüge der Nachweis, «dass sie Gelder vom Kanton erhalten» habe (Beschwerde Rz. 23). Vielmehr ist dem Wort «damit» zu entnehmen, dass eine Verbindung zwischen dem in Frage stehenden Grundstück und der vom Kanton unterstützten Aufgabe bestehen muss. Noch deutlicher wird dies in der französischen Fassung mit der Formulierung «à laquelle [la tâche] celui-ci [l'immeuble] est destiné» (in diesem Sinn bereits BVR 1996 S. 354 E. 4b; ferner Roland Pfäffli, Rechtsprechung und ausgewählte Rechtsfragen 1993, in BN 1993 S. 125 ff., 163 mit Hinweis). Fraglich bleibt indes, wie qualifiziert diese Verbindung zu sein hat bzw. ob eine (zusätzliche) anderweitige Nutzung des Grundstücks eine Steuerbefreiung ausschliesst. Zur Beantwortung dieser Frage ist auf die weiteren Auslegungselemente zurückzugreifen.

**3.2** In historischer Hinsicht ist Folgendes festzuhalten (zu den massgebenden Gesichtspunkten vgl. BVR 2023 S. 51 [VGE 2021/205 vom 29.6.2022] teilw. publ. E. 5.2, 2010 S. 193 E. 3.3):

**3.2.1** Eine Vorgängerbestimmung zum heutigen Art. 12 Bst. h HStG findet sich bereits im Gesetz vom 15. November 1970 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben (HPAG; GS 1970 S. 332 ff.; der heute in Art. 12 Bst. g HStG enthaltene Tatbestand existiert demgegenüber schon länger; vgl. Art. 27 Ziff. IX Bst. b des Gesetzes vom 30. Juni 1935 über Massnahmen zur Wiederherstellung des finanziellen Gleichgewichts im Staatshaushalt [GS 1935 S. 63]). Dabei lautete die ursprüngliche Fassung von Art. 23 Bst. b HPAG (in Kraft bis 31.3.1980): «Die Justizdirektion kann auf Gesuch hin die Abgabe ganz oder teilweise erlassen, 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». Diese Regelung war der durch den Regierungsrat bis dahin geübten Praxis nachgebildet und gab im Grossen Rat zu keinen Diskussionen Anlass (vgl. Vortrag der Justizdirektion zum Entwurf eines Gesetzes über die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, in Tagblatt des Grossen Rates 1969, Beilage 31 S. 6; Tagblatt des Grossen Rates

1969 S. 425 ff. [insb. S. 432] und S. 796 ff. [insb. S. 799]). Am 1. April 1980 trat eine Revision von Art. 23 HPAG in Kraft, mit der die Steuererlasstatbestände um eine neu in Bst. a geregelte Härtefallklausel ergänzt wurden; die hier interessierenden Tatbestände wurden in Art. 23 Bst. b und c HPAG verschoben (GS 1979 S. 167; in Kraft bis 30.9.1992), blieben in ihrem Wortlaut indessen unverändert (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1979, Beilage 24 S. 2). Wortmeldungen gab es hierzu im Grossen Rat keine (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1979 S. 683 ff. [insb. S. 684] und S. 936 f.).

**3.2.2** Am 1. Oktober 1992 trat das Gesetz vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern (HPG; GS 1992 S. 67 ff.) in Kraft, welches das bis dahin geltende HPAG ablöste. Ziel der Totalrevision war unter anderem eine Vereinfachung des Verfahrens beim Bezug und beim Erlass der Steuer. Zu diesem Zweck wurden etwa die klaren Erlasstatbestände in – neu auch der verwaltungsgerichtlichen Überprüfung zugängliche – Ausnahmen von der Steuerpflicht bzw. Steuerbefreiungstatbestände umgewandelt (vgl. Vortrag der Justizdirektion betreffend die Revision des HPAG, in Tagblatt des Grossen Rates 1991, Beilage 43 [nachfolgend: Vortrag 1991] S. 1 f.; Tagblatt des Grossen Rates 1991 S. 1156 ff.; Kreisschreiben der Justizdirektion des Kantons Bern vom 28.9.1992 [nachfolgend: Kreisschreiben 1992] S. 2). Die ehemaligen Art. 23 Bst. b und c HPAG fanden ihre Regelung neu als Art. 12 Bst. f und g HPG (GS 1992 S. 69; Fassung in Kraft bis 31.7.1999). Gemäss Bst. g war dabei keine Handänderungssteuer zu entrichten «bei Leistungen der Eidgenossenschaft oder des Kantons an den Erwerb eines Grundstückes oder die damit zu erfüllende Aufgabe». Der Zweck dieser Regelung bestand darin zu verhindern, dass der Kanton für denselben Vorgang Steuern bezieht, für den er Leistungen ausrichtet (vgl. Protokolle der Grossrätlichen Kommission für die Revision des Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben S. 14 [1. Sitzung] und S. 10 [2. Sitzung], zit. in BVR 1996 S. 354 E. 4a). Der Begriff der staatlichen Leistung galt als weit gefasst und konnte verschiedene Formen finanzieller Unterstützung umfassen, so z.B. auch einen Einnahmeverzicht (vgl. BVR 1996 S. 354 E. 4a; Vortrag 1991 S. 4; Kreisschreiben 1992 S. 4; zum Begriff der «Leistung» vgl. auch das Kreisschreiben der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion vom 12.1.1995 S. 4). Aus Praktikabilitätsgründen entschied sich der Gesetzgeber, die bisher geltenden Vorausset-

zungen des «namhaften Beitrags» und der «gesetzlichen Verpflichtung» (vgl. E. 3.2.1 hiervor) zu streichen, «da deren Kontrolle bzw. Bestimmung in der Praxis zu Schwierigkeiten» geführt hatte (Vortrag 1991 S. 4; Kreisschreiben 1992 S. 4; vgl. hierzu auch BVR 1996 S. 165 E. 2, 1996 S. 354 E. 4a). Um «mit Bagatellsubventionen [...] nicht grosse Steuerbefreiungen» auszulösen (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1992 S. 247), war dabei zunächst vorgesehen, die Steuerbefreiung weiterhin auf Fälle zu beschränken, in denen die Leistung des Kantons «mindestens die Höhe der Handänderungssteuer erreicht» (vgl. Vortrag 1991 S. 12; Tagblatt des Grossen Rates 1992, Beilage 10 S. 3). Dieses Zusatzkriterium wurde indessen in der zweiten Lesung im Grossen Rat zugunsten der Praktikabilität gestrichen, da es wohl «schwer handhabbar» gewesen wäre, «namentlich bei Bürgschaftsforderungen oder Darlehensvergütungen, deren Umfang noch nicht feststeht» (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1992 S. 247, auch zum Folgenden). Darüber hinaus wurde die Bestimmung um die Leistungen der Eidgenossenschaft ergänzt. Hintergrund dieser Anpassung war das Bestreben, Unterstützungen des Bundes und des Kantons zu Wohnbau- und Eigentumsförderung von der Handänderungssteuer zu befreien. Dieser im ursprünglichen Entwurf in einem eigenen Buchstaben geregelte Tatbestand (vgl. Vortrag 1991 S. 7 und 12) wurde auf gemeinsamen Antrag der Grossrätlichen Kommission und des Regierungsrats hin im Rahmen der zweiten Lesung in Bst. g integriert (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1992 S. 246 f. sowie Beilage 10 S. 3 f.).

**3.2.3** Am 1. August 1999 trat eine erste Revision des HPG in Kraft, die u.a. einen Beitrag zur Sanierung des Finanzhaushalts des Kantons Bern leisten sollte (vgl. Vortrag des Regierungsrats zur Revision des HPG, in Tagblatt des Grossen Rates 1998, Beilage 22 [nachfolgend: Vortrag 1998] S. 1). Dabei erfuhr Art. 12 Bst. g HPG insoweit eine Änderung, als der Gesetzgeber die Leistungen der Eidgenossenschaft wieder strich, nachdem Abklärungen ergeben hatten, dass der Kanton Bern neben Luzern der einzige war, der eine derart weitgehende Steuerbefreiung im Bereich der Wohneigentumsförderung vorgesehen hatte (vgl. Vortrag 1998 S. 3). Gemäss Art. 12 Bst. g HPG in der Fassung vom 26. Januar 1999 (BAG 99-062; in Kraft bis 30.9.2009) war damit keine Handänderungssteuer zu entrichten «bei Leistungen des Kantons an den Erwerb eines Grundstückes oder die damit zu erfüllende Aufgabe». Gleichzeitig wurde Art. 12 Bst. f HPG (BAG 99-062; in

Kraft bis 30.9.2009) auf die Verfolgung öffentlicher Zwecke ausgedehnt und lautete neu wie folgt: «Keine Handänderungssteuer ist zu entrichten bei Handänderungen an juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, sofern das Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken dient» (vgl. zu dieser Änderung auch BVR 2007 S. 454 E. 4.2.2 sowie hinten E. 3.3.1). Im Rahmen einer neuerlichen Revision im Jahr 2009 erfolgte eine Änderung des Erlassstitels in «Gesetz betreffend die Handänderungssteuer (HG)» und die ehemaligen Art. 12 Bst. f und g HPG wurden in Art. 12 Bst. g und h HG (BAG 09-099; in Kraft bis 31.3.2023) überführt. Der Wortlaut beider Bestimmungen blieb indessen sowohl bei dieser als auch bei der letztmaligen Revision im Jahr 2023 unverändert (vgl. Art. 12 Bst. g und h HStG; vgl. auch vorne E. 2.1).

**3.2.4** Insgesamt erschliesst sich aus der historischen Betrachtung, dass Art. 12 Bst. h HStG eine Besteuerung staatlicher Unterstützungsleistungen verhindern soll (vgl. vorne E. 3.2.2). Die Feststellung der Vorinstanz, Art. 12 Bst. h HStG habe «ursprünglich die direkte steuerliche Entlastung des Erwerbs von Wohneigentum im Rahmen der Wohnbauförderung» bezweckt (angefochtener Entscheid E. 4.5), greift daher zu kurz. Vielmehr besteht der betreffende Tatbestand bereits seit 1971, während die Ausnahme zugunsten der Wohneigentumsförderung durch den Bund erst 1992 eingeführt wurde und ursprünglich in einer eigenen Bestimmung geregelt werden sollte (vgl. vorne E. 3.2.2). Seit der Revision im Jahr 1999, mit welcher der Gesetzgeber die steuerliche Befreiung bei entsprechenden Bundesbeiträgen wieder aufgehoben hat (vgl. E. 3.2.3 hiavor), kommt daher Überlegungen der Wohnbauförderung in Zusammenhang mit Art. 12 Bst. h HStG keine primäre Bedeutung mehr zu. Sodann lässt sich entgegen der Vorinstanz auch nicht ohne weiteres sagen, Art. 12 Bst. h HStG stehe in besonders «engem Kontext» zu Art. 12 Bst. g HStG (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.5). So sind die Bestimmungen weder hinsichtlich ihres Zweckes gleichgelagert (vgl. vorne E. 3.2.2; zur Auslegung von Art. 12 Bst. g HStG vgl. etwa BVR 2007 S. 454 E. 4.2, 1996 S. 354 E. 3b ff.), noch findet sich in den Materialien ein Hinweis auf eine besonders enge Beziehung. Insbesondere erschliesst sich nicht, dass diese allein «deshalb nicht unter einem Buchstaben formuliert» worden wären, «weil in Buchstabe g der Zweck der juristischen Person im Fokus» stehe, «bei Buchstabe h hingegen die Aufgabe, die die natürliche

oder juristische Person» erfülle (angefochtener Entscheid E. 4.5). Im Gegenteil traten die beiden Tatbestände im Abstand von über 30 Jahren in Kraft und stehen entwicklungsgeschichtlich in keiner besonderen Verbindung. Der Umstand, dass diese Bestimmungen auch heute noch direkt aufeinander folgen, könnte darauf zurückzuführen sein, dass es sich hierbei um die beiden einzigen Erlassstatbestände handelt, die 1992 aus dem alten HPAG in die in Art. 12 HPG geregelten Steuerbefreiungstatbestände übernommen wurden (vgl. vorne E. 3.2.1 f.). Die von der Vorinstanz vertretene Auffassung, Art. 12 Bst. h HStG setze ebenso wie Bst. g voraus, dass das in Frage stehende Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich dem subventionierten Zweck diene, lässt sich daher mit der historischen Auslegung nicht begründen.

### **3.3** Das systematische Auslegungselement ergibt Folgendes:

**3.3.1** Dem Umstand allein, dass Art. 12 Bst. g und h HStG direkt aufeinander folgen, ist eine besonders enge Verbindung der Bestimmungen entgegen der Vorinstanz nicht zu entnehmen (vgl. E. 3.2.4 hiervoor). Allerdings stellt sich die Frage, ob Art. 12 Bst. g und h HStG überhaupt alternativ zur Anwendung gelangen können, d.h. ob es juristischen Personen, die zum einen öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, zum anderen für die Erfüllung ihrer Aufgaben vom Kanton finanzielle Leistungen empfangen, offensteht, sich auf Bst. h zu berufen, wenn das erworbene Grundstück wie hier nicht ausschliesslich und unwiderruflich den verfolgten Zwecken dient (vgl. Art. 12 Bst. g HStG). Unter Berücksichtigung der Materialien (vgl. vorne E. 3.2) sowie mit Blick auf den Umstand, dass Art. 12 Bst. g und h HStG grundsätzlich unterschiedliche Zwecke verfolgen (vgl. vorne E. 3.2.2 und 3.2.4), erscheint eine parallele Anwendung auf den ersten Blick zwar nicht ausgeschlossen (vgl. auch BVR 1976 S. 253, in dem das Verwaltungsgericht beide damals noch als Erlassstatbestände ausgestalteten Vorgängerbestimmungen von Art. 12 Bst. g und h HStG [vgl. vorne E. 3.2.1 f.] prüfte, ohne sich aber mit dem Verhältnis der beiden Tatbestände zueinander auseinanderzusetzen). Der Gesetzgeber hat indes mit der Revision im Jahr 1999 (vgl. vorne E. 3.2.3) den Anwendungsbereich des damaligen Art. 12 Bst. f HPG auf juristische Personen, die öffentliche Zwecke verfolgen, ausgedehnt und dabei die Befreiung von der Handänderungssteuer weiterhin ausdrücklich von den strengen Anforderungen des ausschliesslichen und unwiderrufli-

chen Dienens des betroffenen Grundstücks abhängig gemacht (vgl. ausführlich BVR 2007 S. 454 E. 4.2; zur Gemeinnützigkeit BVR 1996 S. 354 E. 3b f.). Es erscheint daher zweifelhaft, ob es im Sinn des Gesetzgebers wäre, wenn sich die betreffenden juristischen Personen in diesem Fall alternativ auf den weiter gefassten Bst. h berufen und so die restriktiven Vorgaben von Bst. g gleichsam umgehen könnten. Dies umso mehr, als Bst. g die konkretere und in Bezug auf die öffentliche Zweckverfolgung auch die jüngere Bestimmung darstellt (vgl. vorne E. 3.2) und (namentlich) historisch betrachtet keinerlei Anhaltspunkte auszumachen sind, dass es sich bei Bst. h um einen Auffangtatbestand handeln würde. Entsprechend stellt sich die Frage, ob Art. 12 Bst. g HStG jedenfalls in Bezug auf Fälle wie den hier zu beurteilenden nicht als abschliessende Regelung zu betrachten ist und Bst. h «verdrängt» (vgl. zu einer entsprechenden Einordnung von Steuerbefreiungstatbeständen nach Art. 23 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] BGer 2C\_583/2016 vom 1.12.2017, in StR 73/2018 S. 224 E. 3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Aufl. 2022, Art. 56 N. 8 und 39). Im vorliegenden Fall kann das Verhältnis zwischen Art. 12 Bst. g und Bst. h HStG jedoch (wie schon vor der Vorinstanz, vgl. angefochtener Entscheid E. 4.6) letztlich offenbleiben (vgl. hinten E. 3.4).

**3.3.2** Im Rahmen der systematischen Betrachtungsweise ist auch übergeordneten, verfassungsmässigen Prinzipien Rechnung zu tragen (vgl. BVR 2023 S. 201 E. 3.5.2, 2010 S. 193 E. 3.5.2), so namentlich dem Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]), aufgrund dessen immerhin zu berücksichtigen ist, dass Ausnahmen von der Steuerpflicht grundsätzlich systemwidrig und somit in der Tendenz zumindest nicht extensiv auszulegen sind (vgl. zur Handänderungssteuer im Kanton Luzern etwa BGer 2C\_20/2012 vom 24.4.2012, in StR 67/2012 S. 517 E. 3.3.2; zur Steuerbefreiung im Bereich der Einkommenssteuer BGE 146 II 359 E. 5.2 [Pra 110 Nr. 14], 131 II 1 E. 3.3; zum Ganzen neuerdings auch Olivier Margraf, in Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], Immobiliensteuern, 2021, § 10 Rz. 3 f., wonach es sich bei Tatbeständen wie jenem in Art. 12 Bst. g HStG um «objektbezogene subjektive» Steuerbefreiungen handle und subjektive Steuer-

befreiungen «als Ausnahmetatbestände [...] einer restriktiven Auslegung [unterliegen]» [s. aber ebd. Rz. 18 und 22 betreffend Art. 62d des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 {RVOG; SR 172.010}]; allgemein zurückhaltender Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 3). Sodann ist gerade in Zusammenhang mit Steuerbefreiungen der aus der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 bzw. Art. 94 BV) abgeleitete Grundsatz der Wettbewerbsneutralität von besonderer Bedeutung: Demnach sind Massnahmen verboten, die den Wettbewerb unter direkten Konkurrenten verzerren bzw. nicht wettbewerbsneutral sind, namentlich wenn sie bezwecken, in den Wettbewerb einzugreifen, um einzelne Konkurrentinnen oder Konkurrentengruppen gegenüber anderen zu bevorzugen oder zu benachteiligen (vgl. allgemein BGE 147 V 423 E. 5.1.3, 143 II 425 E. 4.2 f., 138 I 378 E. 6). Dies gilt in besonderem Masse im Bereich von Steuerbefreiungen, soll doch der Wettbewerb nicht durch unterschiedliche Steuerbelastungen verschiedener Marktteilnehmer verzerrt werden (vgl. BGE 147 II 287 E. 6.1 [Pra 111/2022 Nr. 2], 146 II 359 E. 5.2 [Pra 110/2021 Nr. 14]; BVR 2017 S. 166 E. 4.3.1 [bestätigt durch BGer 2C\_226/2016 vom 9.11.2016], 2012 S. 443 E. 5.5.3; Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 4; Greter/Greter, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 56 N. 33 und 38). So ist etwa eine Steuerbefreiung gemeinnützig oder im öffentlichen Interesse tätiger juristischer Personen in Bezug auf die direkten Steuern gemäss Art. 83 Abs. 1 Bst. g des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11) bzw. Art. 56 Bst. g des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) ausgeschlossen, wo diese Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen, die über ein gewisses Mass hinausgehen bzw. denen mehr als nur eine «völlig untergeordnete Bedeutung» zukommt (vgl. BGE 147 II 287 E. 6.1 [Pra 111/2022 Nr. 2], 146 II 359 E. 5.2 [Pra 110/2021 Nr. 14], 131 II 1 E. 3.3 f.; BVR 2012 S. 443 E. 5.5.3 mit weiteren Hinweisen). Weiter können sich beispielsweise die vom Bund konzessionierten Verkehrsbetriebe (mithin auch die Beschwerdeführerin; vgl. vorne E. 2.2) aus Gründen der Wettbewerbsneutralität in Bezug auf Einnahmen aus Nebenbetrieben und Liegenschaften, die keine «notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit» haben, bei den direkten Steuern nicht auf Steuerfreiheit berufen (vgl. Art. 83 Abs. 1 Bst. I StG; Art. 56 Bst. d DBG; BGE 130 I 96 E. 3.7 [zur Rechtslage vor der Bahnreform 2]; VGE 2019/49 vom 22.1.2021, in StE 2021 B 71.63 Nr. 34 E. 3.3.1 f. und 3.5,

2012/357/358 E. 2.2.1). Dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ist auch im Zusammenhang mit Ausnahmen von der Steuerpflicht bei der Handänderungssteuer Rechnung zu tragen. Entsprechend ist Art. 12 Bst. h HStG dahin auszulegen, dass keine (zusätzliche) wirtschaftliche Privilegierung staatlich subventionierter Personen erfolgt, wenn diese mit dem in Frage stehenden Grundstück nicht ausschliesslich ihre mit kantonalen Mitteln unterstützte Aufgabe verfolgen, sondern in nicht untergeordnetem Umfang (auch) eine gewinnorientierte privatwirtschaftliche Tätigkeit ausüben und diesbezüglich in den Wettbewerb mit anderen Marktteilnehmern treten. In diesem Fall ist die gemäss dem Wortlaut von Art. 12 Bst. h HStG verlangte Verbindung zwischen dem in Frage stehenden Grundstück und der damit zu erfüllenden, kantonal unterstützten Aufgabe (vgl. vorne E. 3.1) nicht mehr als hinreichend qualifiziert zu betrachten.

**3.4** Nach dem Gesagten lässt sich die von der Vorinstanz vertretene Auffassung, Art. 12 Bst. h HStG setze – ebenso wie Bst. g – voraus, dass das in Frage stehende Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich der vom Kanton unterstützten Aufgabe diene, anhand der verschiedenen Auslegungselemente nicht herleiten. Indessen kann entgegen der Beschwerdeführerin auch nicht gesagt werden, der Erhalt von Subventionen allein genüge für die Steuerbefreiung bzw. die Anwendung von «Zusatzkriterien» stelle eine «unzulässige Normkorrektur» oder verpönte Lückenfüllung dar (vgl. Beschwerde Rz. 19 ff. und 23). Vielmehr erschliesst sich aus dem Wortlaut der Bestimmung, dass eine Verbindung zwischen dem betreffenden Grundstück und der subventionierten Aufgabe bestehen muss (vgl. vorne E. 3.1). Dabei macht die systematische Auslegung deutlich, dass diese Verbindung eine qualifizierte zu sein hat; insbesondere, wenn die steuerpflichtige Person mit der vom Kanton nicht subventionierten (Teil-)Nutzung des in Frage stehenden Grundstücks gewinnorientiert tätig ist und mit steuerlich nicht privilegierten Anbieterinnen und Anbietern in den Wettbewerb tritt (vgl. E. 3.3.2 hiervor).

**3.5** Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz unter Hinweis auf die im Zeitpunkt des Eigentumserwerbs bestehenden Dienstbarkeiten (vgl. vorne E. 2.2) sowie das «Adressenverzeichnis (Stand 2020)» festgestellt, dass die Beschwerdeführerin einen Teil des in Frage stehenden Grundstücks an

Dritte vermiete und in dieser Hinsicht weder öffentliche noch die mit den Beiträgen des Kantons subventionierten Aufgaben erfülle (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.6). Dies hat die Beschwerdeführerin zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens substantiiert bestritten. Im Gegenteil hat sie gegenüber der DIJ selbst eingeräumt, dass sie gewisse Räumlichkeiten der Liegenschaft vermiete (vgl. Eingabe der Beschwerdeführerin vom 28.5.2018 S. 3 f., Vorakten DIJ [act. 4A] pag. 81 f.). Darüber hinaus bestätigt eine Recherche auf google maps, dass offenbar bis heute zumindest das Erdgeschoss in erster Linie von Dritten genutzt wird. Bei dieser Ausgangslage mag zwar sein, dass die Beschwerdeführerin die fragliche Liegenschaft, wie von ihr behauptet, (auch) zu administrativen Zwecken bzw. für ihre Verwaltungstätigkeit benötigt. Sie nutzt jedoch zumindest einen nicht untergeordneten Teil des Gebäudes mit Gewinnabsicht für eine privatwirtschaftliche Tätigkeit, die unstrittig in keinerlei Zusammenhang steht zu ihrer vom Kanton unterstützten Aufgabe. Sie ist in dieser Hinsicht normale Marktteilnehmerin und tritt in den Wettbewerb mit steuerlich nicht privilegierten Anbieterinnen und Anbietern, weshalb dem Grundsatz der staatlichen Wettbewerbsneutralität Rechnung zu tragen ist (vgl. E. 3.3.2 hiervor). Bei diesen Gegebenheiten ist die Verbindung zwischen dem in Frage stehenden Grundstück und der vom Kanton mit öffentlichen Mitteln unterstützten Aufgabe in jedem Fall nicht mehr als hinreichend qualifiziert zu erachten, als dass Art. 12 Bst. h HStG zur Anwendung gelangen könnte. Daran vermag der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die gemäss «Handbuch für den Verkehr mit Grundbuchämtern und die Grundbuchführung» (Beschwerdebeilage [BB] 2) beizubringenden Unterlagen (vgl. Beschwerde Rz. 22 f.) nichts zu ändern, ergeben sich die massgebenden Voraussetzungen doch aus dem Gesetz und steht es den Grundbuchämtern ohnehin offen, zur Beurteilung einer Steuerbefreiung gestützt auf Art. 12 Bst. h HStG im Einzelfall weitere Belege einzufordern, wie der Beschwerdegegner zutreffend bemerkt (Beschwerdeantwort S. 2).

#### 4.

Zusammenfassend fehlt es im vorliegenden Fall an einer hinreichenden Verbindung zwischen dem von der Handänderungssteuer betroffenen Grundstück und der von der Beschwerdeführerin zu erfüllenden, mit kantonalen

Geldern unterstützten Aufgabe (vgl. E. 3.4 hiavor). Die Voraussetzungen von Art. 12 Bst. h HStG sind daher nicht erfüllt, weshalb die Vorinstanz die Steuerbefreiung zu Recht nicht gewährt hat. Die Beschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vorne E. 1.2). Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 26 Abs. 1 HStG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 26 Abs. 1 HStG i.V.m. Art. 108 Abs. 3, Art. 104 Abs. 1 und 3 VRPG).

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 5'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

4. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführerin
- Beschwerdegegner

und mitzuteilen:

- Grundbuchamt Oberland

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.