

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

32.13-04.130

Beschwerdeentscheid vom 25. November 2004

Handänderungssteuer (gemeinnützige Zwecke)



Keine Handänderungssteuer ist im Kanton Bern zu entrichten beim Erwerb von Grundstücken durch juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, sofern das Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken dient (Art. 12 lit. f HPG).

Im vorliegenden Fall betrug die Nutzfläche des Grundstücks 1245,5 m², wobei lediglich auf einer Fläche von 963,5 m² eine Selbstnutzung des Erwerbers, welcher einen gemeinnützigen Zweck verfolgt, stattfindet. Auf den restlichen 282 m² erfolgte eine Weitervermietung an eine ebenfalls gemeinnützige Organisation.

Eine Ausnahme von der Handänderungssteuerpflicht liegt nur dann vor, wenn das Grundstück (gemäss dem Wortlaut des Gesetzes) ausschliesslich und unwiderruflich einem öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck dient. Für eine prozentuale Reduktion der Steuer auf dem nicht gemeinnützigen Zwecken dienenden Anteil besteht bei diesem klaren Wortlaut kein Raum. Zudem kommt eine Steuerbefreiung nur dann in Frage, wenn das handändernde Grundstück unmittelbar mit seinem Verwendungszweck der Verwirklichung von gemeinnützigen Zielen dient; der Einsatz des Vermögensertrages (z.B. Ertrag aus den eingenommenen Mietzinsen) genügt dieser Anforderung nicht. Die Handänderungssteuer war somit im vorliegenden Fall geschuldet. (Entscheid Nr. 32.13-04.130 der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern vom 25.11.2004.)

Impôt de mutation (buts d'utilité publique)

Aucun impôt de mutation n'est à acquitter lors d'une mutation au profit d'une personne morale qui poursuit des buts de pure utilité publique, pour autant que l'immeuble en question serve exclusivement et irrévocablement ces buts (art. 12 lit. f LIMG).

Dans le cas d'espèce, la surface utilisable de l'immeuble acquis était de 1245,5 m², alors que la surface effectivement utilisée par l'acquéreur qui poursuivait un but d'utilité publique n'était que de 963,5 m², le solde de 282 m² étant loué à une organisation d'utilité publique.

L'immeuble doit effectivement servir de façon exclusive et irrévocable les buts d'utilité publique (conformément à la teneur de la loi) du propriétaire pour que son transfert puisse donner lieu à une exception à l'obligation d'acquitter l'impôt de mutation. Le libellé clair de la loi n'octroie en l'occurrence aucune possibilité de réduire proportionnellement l'impôt de mutation sur la partie ne servant pas à des buts d'utilité publique. Au surplus, une exonération fiscale n'entre en ligne de compte que si l'immeuble transféré sert directement, de par son affectation, à la réalisation de buts d'utilité publique; l'utilisation du rendement de la fortune (p.ex. rendement des loyers encaissés) ne satisfait pas à cette exigence. L'impôt de mutation devait donc être acquitté dans le cas présent.

(Décision no 32.13-04.130 de la Direction de la justice, des affaires communales et ecclésiastiques du canton de Berne du 25.11.2004.)

Sachverhalt

A. Mit Kaufvertrag vom 18. Dezember 2003 erwarb der Verein die Liegenschaft X., Grundbuchblatt Nr. 169, zu einem Kaufpreis von Fr. 1 900 000.--. Am 10. Februar 2004 meldete der verkündende Notar den Kaufvertrag zur grundbuchlichen Behandlung beim Kreisgrundbuchamt an. Die selbstdeklarierte Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 34 200.- (1,8% von Fr. 1 900 000.--) wurde gleichentags bezahlt.

Mit Verfügung vom 17. Mai 2004 veranlagte das Kreisgrundbuchamt die Handänderungssteuer gemäss der Selbstdeklaration. Gegen diese Verfügung erhob der Verein, vertreten durch den Notar, mit Eingabe vom 14. Juni 2004 Einsprache. Am 8. September 2004 bestätigte das Kreisgrundbuchamt die Veranlagungsverfügung.

B. Gegen die Einspracheverfügung vom 8. September 2004 erhob der

Verein am 9. September 2004 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK). Er stellt das Begehren, es sei die angefochtene Verfügung aufzuheben und ihm die unter Rückforderungsvorbehalt bezahlte Handänderungssteuer von Fr. 34 200.- mit üblicher Verzinsung zurückzuerstatten. Eventualiter sei ihm ein Anteil von 77,36% der bezahlten Handänderungssteuer, ausmachend Fr. 26 457.10, zurückzuerstatten.

Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, die Liegenschaft verfüge über eine Nutzfläche von insgesamt 1245,5 m². Davon würden 77,36% bzw. 963,5 m² durch den beschwerdeführenden Verein für dessen statutarische Zweckerfüllung genutzt. Aber auch bei der Spitex, welche im zweiten Stock der Liegenschaft als Mieterin untergebracht sei, handle es sich um eine gemeinnützige Institution. Zu einem späteren Zeitpunkt wolle der Verein die durch die Spitex genutzten Räume ebenfalls selber nutzen. Im zweiten Obergeschoss und im Dachgeschoss würden sich sodann drei Wohnungen befinden, wovon zwei an die Organisation vermietet seien. Die Organisation sei ebenfalls eine sozial und gemeinnützig tätige Organisation, da sie drogenabhängige Menschen betreue. Die dritte Wohnung solle nach durchgeführten Umbauarbeiten einem Hauswart und Liegenschaftsverwalter zur Miete überlassen werden. Damit sei die Voraussetzung der ausschliesslichen und unwiderruflichen gemeinnützigen Zweckdienung für die ganze handändernde Liegenschaft gegeben.

Der beschwerdeführende Verein argumentiert ferner, eine Liegenschaft könne der Unterstützung von gehörlosen Menschen sowie der Förderung der Kommunikation zwischen Hörenden und Gehörlosen zwar nicht direkt dienen. Sehr wohl sei aber der Ertrag der erworbenen Liegenschaft ein zentrales Element für die Zweckerfüllung des Vereins. Auch in diesem Sinne sei offensichtlich, dass die Liegenschaft mit ihrem Ertrag und dem Eigennutzungswert ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützigen Zwecken diene.

Sodann stellt sich der Verein auf den Standpunkt, dass, sollte die JGK zum Schluss gelangen, dass nur ein Teil des handändernden Grundstückes ausschliesslich und unwiderruflich einem gemeinnützigen Zweck diene, dies nicht bedeute, dass die Handänderungssteuer voll zu entrichten sei. Vielmehr sei in diesem Falle die Handänderungssteuer nur auf demjenigen Teil des Kaufpreises zu entrichten, welcher dem Anteil des handändernden Grundstückes entspreche, der nicht gemeinnützigen Zwecken diene. Es könne nicht der Sinn des Steuerbefreiungstatbestandes von Art. 12 lit. f des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern (HPG; BSG 215.326.2) sein, dass bei einer handändernden Liegenschaft,

welche zu einem überwiegenden Teil durch eine gemeinnützige Institution auch gemeinnützig genutzt werde, die Steuerbefreiung ganz dahin falle.

C. In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 14. September 2004 beantragt das Kreisgrundbuchamt die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wird auf die Vorakten und die angefochtene Verfügung verwiesen.

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

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

1. Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamtes betreffend Handänderungssteuern kann bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion Verwaltungsbeschwerde erhoben werden (Art. 27 Abs. 2 HPG). Die JGK ist damit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21).

Zur Verwaltungsbeschwerde ist befugt, wer ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung hat (Art. 65 lit. a VRPG). Der Beschwerdeführer ist durch die angefochtene Einspracheverfügung beschwert und daher befugt, dagegen Beschwerde zu führen. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist daher einzutreten.

2. Grundsätzlich ist dem Kanton beim Erwerb eines Grundstückes eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 i.V.m. Art. 5 HPG). Steuerpflichtig dafür ist der Rechtserwerber oder die Rechtserwerberin (Art. 2 lit. a HPG). Bei Handänderungen an eine juristische Person, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgt, ist indessen keine Handänderungssteuer zu entrichten, sofern das handändernde Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken dient (Art. 12 lit. f HPG). Dem Vortrag der (damaligen) Justizdirektion an den Regierungsrat zuhanden des Grossen Rates des Kantons Bern betreffend die Revision des Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben (HPAG; in: Tagblatt des Grossen Rates 1991, Beilage 43; fortan kurz: Vortrag) lässt sich entnehmen, dass der bisherige Er-

lasstatbestand gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. b HPAG neu als Grund für die Steuerbefreiung übernommen worden sei, wobei eine Anpassung des Wortlautes an Art. 23 Abs. 1 Ziff. 9 des Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern in seiner bis 31. Dezember 1994 gültigen Fassung (aStG) erfolgt sei. Die in Art. 12 lit. f HPG verwendeten Begriffe des ausschliesslichen und unwiderruflichen Dienens sowie der Gemeinnützigkeit decken sich somit grundsätzlich mit den entsprechenden Begriffen des Steuergesetzes vor der Revision vom 7. Dezember 1993.

Gemäss Art. 23 Abs. 1 Ziff. 9 aStG waren diejenigen öffentlich- und privatrechtlichen Körperschaften und Anstalten steuerbefreit, die in gemeinnütziger Weise den Staat, die Gemeinden oder die Landeskirchen in der Erfüllung gesetzlicher Aufgaben unterstützen. Die Steuerfreiheit umfasste jedoch nur das Einkommen und Vermögen, das ausschliesslich und unwiderruflich dem gemeinnützigen Zweck unmittelbar diene. Für weiteres Einkommen und Vermögen unterlagen die genannten Rechtssubjekte der Einkommens- und Vermögenssteuer (IRENE BLUMENSTEIN, Kommentar zum Bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, Bern 1948, N. 38a zu Art. 23; vgl. auch BVR 1995 S. 52). Gleich verhält es sich beim Steuerbefreiungstatbestand gemäss Art. 12 lit. f HPG: Im Vortrag der Justizdirektion ist ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass die Umwandlung des Erlasstatbestandes des Art. 23 Abs. 1 lit. b HPAG in einen Steuerbefreiungstatbestand nichts daran ändere, dass das erworbene Grundstück selbst, d.h. unmittelbar, gemeinnützigen Zwecken dienen müsse. Es sollte mit anderen Worten in diesem Punkt die bestehende Praxis weitergeführt werden. Gegenteiliges lässt sich weder den Protokollen der grossrätlichen Kommission für die Revision des HPAG noch den Debatten des Grossen Rates oder dem im Anschluss an die Gesetzesrevision erlassenen Kreisschreiben der Justizdirektion vom 28. September 1992 entnehmen. Vielmehr haben Justizdirektion und Regierungsrat Art. 23 Abs. 1 lit. b HPAG in konstanter Praxis dahin ausgelegt, dass sich ein Steuererlass dann nicht rechtfertigt, wenn ein Grundstück nur mit seinem Ertrag einem gemeinnützigen Zweck dient (vgl. JÜRGEN WIDMER, Die Revision von Art. 23 HPAG, in: Der bernische Notar 1979, S. 57 f.). Dieser Sinn sollte wie gesehen auch dem neuen Steuerbefreiungstatbestand des Art. 12 lit. f HPG zukommen. Eine Steuerbefreiung nach Art. 12 lit. f HPG kommt somit nur dann in Frage, wenn das handändernde Grundstück unmittelbar mit seinem Verwendungszweck der Verwirklichung von gemeinnützigen Zielen dient; der Einsatz des Vermögensertrages genügt dieser Anforderung nicht (vgl. zum Ganzen: BVR 1996 S. 358 ff.).

3. Der beschwerdeführende Verein bezweckt die Förderung des Wohls der Gehörlosen im Kanton Bern. Er stellt sich namentlich die folgenden Aufgaben (Art. 2 der Statuten):

Unterstützung von gehörlosen Menschen, ein möglichst eigenständiges, in der Gesellschaft integriertes und würdevolles Leben führen zu können;

Förderung der Kommunikation zwischen Hörenden und Gehörlosen;

Führung von Heimen, Fachstellen und weiteren angeschlossenen Institutionen;

Zusammenarbeit vorab mit den Gehörlosen selbst und ihren Organisationen auf allen Ebenen; ferner mit Institutionen zur Früherfassung, Schulung, Ausbildung und Eingliederung Gehörloser.

Mit Kaufvertrag vom 18. Dezember 2003 erwarb der Verein die Liegenschaft zu einem Kaufpreis von Fr. 1 900 000.--. Den vorliegenden Akten lässt sich entnehmen, dass die Liegenschaft mit einer Gesamtfläche von 1245,5 m² lediglich auf einer Fläche von 963,5 m² durch den Verein selbst genutzt wird. Der zweite Stock sowie zwei Wohnungen im dritten Stock werden an ebenfalls gemeinnützig tätige Organisationen weitervermietet. Die sich noch im Umbau befindliche dritte Wohnung im dritten Stock soll einem Hauswart und Liegenschaftsverwalter zur Miete überlassen werden. Auf einer Fläche von 282 m² dient die handändernde Liegenschaft dem beschwerdeführenden Verein somit nicht unmittelbar durch ihren Eigennutzungswert für die statutarische Zweckerfüllung, sondern nur mittelbar mit dem Ertragswert aus den eingenommenen Mietzinsen. Wie aber bereits an obiger Stelle ausgeführt wurde, reicht es nicht aus, wenn bloss der Ertrag aus einer Liegenschaft für gemeinnützige oder wohltätige Zwecke verwendet wird. Vielmehr ist ein Steuererlass (eine Steuerbefreiung; Red.) nur dann möglich, wenn das erworbene Grundstück selbst ausschliesslich den gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken der steuerbefreiten juristischen Person unmittelbar dient. Dies ist vorliegend unbestrittenermassen nicht der Fall.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer aus dem Umstand, dass er einen Teil der handändernden Liegenschaft an ebenfalls gemeinnützig tätige Organisationen weitervermietet hat, nichts zu seinen Gunsten ableiten kann. Wird eine Liegenschaft weitervermietet, so dient sie nämlich in erster Linie eigenen und nicht gemeinnützigen Interessen, selbst wenn die Liegenschaft einer anderen gemeinnützig tätigen Organisation mit ihrem Eigennutzungswert zugute kommt. In diesem Fall ist eine Steuerbefreiung wegen des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität nicht am Platz (Reto

Kuster, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, Zürich 1998, S. 250).

4. Der Beschwerdeführer stellt sich eventualiter auf den Standpunkt, es könne nicht der Sinn des Steuerbefreiungstatbestandes von Art. 12 lit. f HPG sein, dass bei einer handändernden Liegenschaft, welche nicht ausschliesslich, aber doch zu einem überwiegenden Teil durch eine gemeinnützige Institution auch gemeinnützig genutzt werde, die Steuerbefreiung ganz dahinfalle. Vielmehr sei in diesem Falle die Handänderungssteuer nur auf demjenigen Teil des Kaufpreises zu entrichten, welcher dem Anteil des handändernden Grundstückes entspreche, der nicht gemeinnützigen Zwecken diene. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Wortlaut von Art. 12 lit. f HPG eindeutig ist. Die Befreiung von der Handänderungssteuer ist an die Bedingung geknüpft, dass das handändernde Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich einem öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck unmittelbar dient. Ist diese Bedingung nicht erfüllt, so sind die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht gegeben. Für eine prozentuale Reduktion der Handänderungssteuer auf den nicht gemeinnützigen Zwecken dienenden Anteil besteht bei diesem klaren Wortlaut kein Raum. Kommt hinzu, dass der Gesetzgeber nur jene gemeinnützigen Organisationen von der Handänderungssteuer ausnehmen wollte, die eine erworbene Liegenschaft ausschliesslich und unmittelbar für ihre gemeinnützige Zweckerfüllung benötigen. Vom Steuerbefreiungstatbestand von Art. 12 lit. f HPG nicht erfasst werden sollte indessen der Erwerb von Liegenschaften, die über den gemeinnützigen Zweck hinaus noch anderen (wirtschaftlichen) Interessen der Organisation dienen.

5. Aus diesen Gründen gelangt die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion zum Schluss, dass die Voraussetzungen für eine (teilweise) Steuerbefreiung gemäss Art. 12 lit. f HPG nicht erfüllt sind. Die Einspracheverfügung des Kreisgrundbuchamtes VIII Bern-Laupen vom 8. September 2004 ist daher nicht zu beanstanden, weshalb die vorliegende Verwaltungsbeschwerde abzuweisen ist.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die entstandenen Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VPRG).