

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

32.13-07.48

Beschwerdeentscheid vom 9. Januar 2008

Handänderungssteuer (gemeinnütziger Zweck)



- a 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 (Art. 12 Bst. f HPG). (E. 2)
- b Nach ständiger Praxis wird Gemeinnützigkeit lediglich dort angenommen, wo nicht nur der Erwerbs- und Selbsthilfeszweck fehlt, sondern auch zur Förderung der allgemeinen Wohlfahrt erhebliche eigene Opfer erbracht werden. Die Beschwerdeführerin erfüllt zwar mit dem Kauf und Betrieb der Liegenschaft einen gemeinnützigen Zweck, der zudem auch im Allgemeininteresse liegt. Da sie aber darüber hinaus kein finanzielles Opfer erbringt, sind die Voraussetzungen nach Art. 12 Bst. f HPG nicht erfüllt. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Beschwerdeführerin die Mietzinserträge wiederum ins Grundstück investiert. (E. 4)

Impôts sur les mutations (buts d'utilité publique)

- a Aucun impôt n'est à acquitter lors d'une mutation au profit d'une personne morale qui poursuit des buts de service public ou de pure utilité publique, pour autant que l'immeuble en question serve exclusivement et irrévocablement ces buts (art. 12, lit. f LIMG). (C. 2)
- b Selon la pratique constante, les conditions pour admettre qu'une activité revêt un caractère de pure utilité publique sont non seulement qu'aucun but

lucratif ou d'assistance mutuelle ne soit poursuivi, mais aussi que des sacrifices considérables soient consentis pour le bien public. Avec l'acquisition et l'exploitation du bien-fonds, la recourante poursuit certes un but d'utilité publique et agit en outre dans l'intérêt général. Dès lors qu'elle ne consent pas de sacrifices financiers en sus, elle ne remplit toutefois pas les conditions énoncées à l'article 12, lettre f LIMG. Le fait qu'elle investisse les revenus provenant des loyers au profit du bien-fonds ne modifie en rien cette appréciation. (C. 4)

Sachverhalt

A.

Mit Kaufvertrag vom 21. Dezember 2006 erwarb die Stiftung X. (nachfolgend Stiftung) von der Genossenschaft Y. in Liquidation mit Zustimmung der evangelisch-reformierten Kirchgemeinde A. das Grundstück Gemeinde A. Gbbl. Nr. 1000-1, B.-Strasse 10 in der Ortschaft C.. Am 27. Dezember 2006 meldete der verurkundende Notar den Kauf des Grundstücks Gbbl. 1000-1 beim Kreisgrundbuchamt (nachfolgend: Grundbuchamt) an und reichte gleichzeitig die Deklaration und Veranlagung der Handänderungs- und Pfandrechtssteuern ein. Darin erklärte er, für die Stiftung bestehe gemäss Art. 12 Bst. f des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern (HPG; BSG 215.326.2) keine Steuerpflicht.

Mit Veranlagungsverfügung vom 1. Februar 2007 hielt das Grundbuchamt fest, eine Befreiung von der Handänderungssteuer gemäss Art. 12 Bst. f HPG komme infolge Drittvermietung nicht zur Anwendung, und veranlagte die geschuldete Handänderungssteuer mit Fr. 39'645.- (1,8% von Fr. 2'202'500.-), zuzüglich Zins von 3.25% seit 28. Dezember 2006 bzw. 3.5% ab 1. Januar 2007. Am 1. Februar 2007 bezahlte die Stiftung diesen Betrag ohne Anerkennung einer Rechtspflicht.

Am 2. März 2007 erhob die Stiftung, vertreten durch Rechtsanwalt D., Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung. Mit Einspracheentscheid vom 16. März 2007 bestätigte das Grundbuchamt seine Veranlagungsverfügung.

B.

Gegen den Einspracheentscheid des Grundbuchamtes führt die Stiftung mit Eingabe vom 16. April 2007 Verwaltungsbeschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK). Sie stellt den Antrag, die Ziffern 1 und 3 der Einspracheverfügung vom 16. März 2007 seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass

die Stiftung von der Handänderungssteuerpflicht befreit sei. Zudem sei das Grundbuchamt anzuweisen, die von der Stiftung geleistete Zahlung von Fr. 39'645.- zuzüglich des gesetzlichen Zinses seit 1. Februar 2007 zurückzuerstatten. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, sie sei eine juristische Person, die sämtliche Voraussetzungen nach Art. 12 Bst. f HPG erfülle, insbesondere diene das handändernde Grundstück ausschliesslich, unmittelbar und unwiderruflich dem verlangten gemeinnützigen Zweck.

In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 11. Mai 2007 beantragt das Grundbuchamt die Abweisung der Verwaltungsbeschwerde.

Mit Eingabe vom 5. Juli 2007 machte die Stiftung von der Möglichkeit Gebrauch, Schlussbemerkungen einzureichen.

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

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

1.

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamtes betreffend Handänderungssteuern kann bei der JGK 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), soweit das HPG nichts Abweichendes bestimmt (Art. 26 Abs. 1 HPG).

Zur Verwaltungsbeschwerde ist befugt, wer ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung hat (Art. 65 Bst. a VRPG). Die Beschwerdeführerin ist durch die angefochtene Einspracheverfügung beschwert und daher zur Beschwerdeführung befugt. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

Dem Kanton ist beim Erwerb eines Grundstückes grundsätzlich eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 i.V.m. Art. 5 HPG). Steuerpflichtig dafür ist die Rechtserwerberin oder der Rechtserwerber (Art. 2 Bst. a HPG). Art. 12 HPG sieht eine Reihe von Ausnahmen vor. So ist u.a. bei Handänderungen an juristi-

sche Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, keine Handänderungssteuer geschuldet, sofern das Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken dient (Art. 12 Bst. f HPG).

3.

3.1 Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, sie sei in Bezug auf den Erwerb der Liegenschaft Gemeinde A. Gbbl. Nr. 1000-1 gemäss Art. 12 Bst. f HPG von der Handänderungssteuerpflicht befreit. Sie bringt vor, sie habe das fragliche Grundstück erworben, um darauf das Wohnheim und begleitetes Wohnen für körperlich behinderte Jugendliche und Erwachsene betreiben zu können. Dies treffe auch für die mit Kaufvertrag vom 21. Dezember 2006 übernommenen Mietverhältnisse zu. Die Mieter seien körperlich behinderte Jugendliche und Erwachsene, die von der Sozialversicherung (IV) mit Assistenzzahlungen unterstützt würden. Die Beschwerdeführerin biete im Rahmen des „begleiteten Wohnens“ ohne gegenseitige Verpflichtung eine behindertengerechte Infrastruktur mit Hauswart, eine Beratung für die Mieter, damit diese in der eigenen Wohnung leben könnten, Mahlzeiten in der Stiftung, die Möglichkeit einer Arbeit oder Beschäftigung im Bürozentrum oder in der Beschäftigungsgruppe sowie ärztliche und therapeutische Begleitung in Form von Physio- und Ergotherapie an. Das Grundstück diene mit dem Wohnheim und dem begleiteten Wohnen unmittelbar der Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks. Die Beschwerdeführerin vermiete das Grundstück nicht an Dritte weiter, und es sei nicht das Ziel, einen Nettoerlös zu erwirtschaften. Die Mietzinserträge würden ausschliesslich für gemeinnützige Zwecke gebraucht, d.h. allfällige Erträge würden in das Grundstück investiert und kämen vollumfänglich den Behinderten zugute. Allein der Umstand, dass Erträge resultierten, schade dem Erfordernis der Gemeinnützigkeit in keiner Weise.

3.2 Das Grundbuchamt hält dafür, der Ausnahmetatbestand nach Art. 12 Bst. f HPG sei nicht erfüllt. Diese Bestimmung sei eng auszulegen. Gemäss Ziff. 12 des Kaufvertrages vom 21. Dezember 2006 seien die im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bestehenden Mietverhältnisse von Gesetzes wegen auf die Beschwerdeführerin übergegangen. Aus dem Grundstück würden damit im Zeitpunkt der Handänderung Erträge aus Drittvermietung generiert. Ob diese Erträge (Mietzinse) aus direkten oder indirekten Beitragszahlungen (Unterstützungsbeiträge oder Subventionen) der Sozialversicherung (IV) herrührten, sei unerheblich. Entscheidend sei einzig die Frage, ob im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs reale Erträge aus der Bewirtschaftung des Grundstücks zugunsten der Beschwerdeführerin erzielt würden, was vorliegend zu bejahen sei.

3.3 Bei der Beschwerdeführerin handelt es um eine vom Verein Z. des Kantons Bern errichtete gemeinnützige Stiftung nach Art. 80 ff. des Schweizerischen Zivil-

gesetzbuches (ZGB; SR 210) mit Sitz in der Gemeinde E.. Der Zweck der Stiftung besteht unter anderem im Bau und Betrieb eines Wohnheims für in der Regel körperlich behinderte Jugendliche und Erwachsene, die arbeits- und/oder beschäftigungsfähig sind und einer dauernden Betreuung bedürfen (vgl. Art. 1.1, 1.2 und 2.4 der Statuten der Stiftungsurkunde vom 18. Oktober 1996; nachfolgend: Statuten).

3.4 Es ist unbestritten, dass die Steuerverwaltung die Beschwerdeführerin von der Gewinn- und Kapitalsteuer von Kanton und Gemeinden befreit hat (vgl. Schreiben der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 5. bzw. 8. März 2007). Der Übertragung dieser (teilweisen) Steuerbefreiung auf die Handänderungssteuer, wie dies die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend macht, stehen zum einen der unterschiedliche Wortlaut der massgebenden Bestimmungen, zum andern die unterschiedliche Natur der Abgabearten entgegen: die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, welche sich aus den Registrierungs- bzw. Grundbuchgebühren entwickelt hat (vgl. PETER RUF, Handänderungsabgaberecht, 1985, Art. 1 N. 3 ff. auch zum Folgenden; WILLY MEIER, Die bernische Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, Diss. Bern 1946, S. 1 ff.). Gegenstand der Steuer ist die Übertragung eines Grundstücks bzw. eines grundstückähnlichen Rechts; es handelt sich mithin um eine einmalige Abgabe. Die Gewinn- und Kapitalsteuern werden dagegen periodisch erhoben, und bei ihnen sind Steuerobjekt und Steuergut identisch. Die Beschwerdeführerin kann demnach allein aus dem Umstand, dass sie von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit ist, nicht ohne Weiteres auch auf eine Befreiung von der Handänderungssteuer schliessen (vgl. zum Ganzen: VGE 22728 vom 2. April 2007, E. 3.3).

Die heutige Fassung von Art. 12 Bst. f HPG betreffend die Möglichkeit der Steuerbefreiung von juristischen Personen, die einen gemeinnützigen Zweck verfolgen, wurde mit der Revision des HPG vom 26. Januar 1999 festgelegt. Wie dem entsprechenden Vortrag des Regierungsrates entnommen werden kann, sollte damit der Wortlaut an die analogen Regelungen der damals geltenden Art. 62g des Steuergesetzes (heute: Art. 83 Abs. 1 Bst. g des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]) und Art. 56 Bst. g des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) angepasst werden. Damit sollten die Grundbuchämter weiterhin auf eine Steuerbefreiung durch die Steuerverwaltung abstellen können, wobei sie noch zusätzlich zu überprüfen hätten, ob das erworbene Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken diene (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1998, Beilage 22, S. 3).

3.5 Gemeinnützigkeit liegt gemäss Art. 10 Abs. 2 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über die Steuerbefreiung juristischer Personen (SBV; BSG 661.261)

vor, wenn die Leistungen juristischer Personen der Allgemeinheit zukommen und uneigennützig, d.h. unter völliger Ausschaltung der persönlichen Interessen der Beteiligten, das Wohl dritter Personen fördern. Nach ständiger Praxis wird Gemeinnützigkeit lediglich dort angenommen, wo nicht nur der Erwerbs- und Selbsthilfezweck fehlt, sondern auch zur Förderung der allgemeinen Wohlfahrt erhebliche eigene Opfer erbracht werden (vgl. BVR 2001 S. 106 E. 3, RETO KUSTER, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, 1998, S. 200, GABRIELLA RÜEGG-PEDUZZI, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, Diss. Zürich 1989, S. 125 und BGE 76 I 197 = Pra 1950 Nr. 156).

Gestützt auf den klaren Wortlaut und die Entstehungsgeschichte von Art. 12 Bst. f HPG ist somit davon auszugehen, dass eine Steuerbefreiung ausgeschlossen ist, wenn das Grundstück nicht ausschliesslich und unwiderruflich einem gemeinnützigen Zweck dient. Damit ein Grundstück einem gemeinnützigen Zweck dient, muss es diesem Zweck entsprechend auf besondere Weise genutzt werden.

3.6 Gemäss Art. 3.2 der Statuten ist das Vermögen und Einkommen der Stiftung ausschliesslich zum Bau und Betrieb der unter Art. 2 genannten Heime zu verwenden. Ausnahmsweise können aus freien Spenden stammende Mittel für gleichgerichtete Aufgaben eingesetzt werden. Dem Kaufvertrag vom 21. Dezember 2006 lässt sich unter Ziff. 12 entnehmen, dass zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses verschiedene Mietverträge bestanden haben - unter anderem auch über einen Therapieraum, der von einer Physiotherapeutin genutzt wird. Die Verträge gehen von Gesetzes wegen auf die Beschwerdeführerin über. Wie aus dem Kaufvertrag weiter hervorgeht, kosten die Wohnungen monatlich inklusiv Nebenkosten zwischen Fr. 996.- und Fr. 1692.- für eine Zweizimmerwohnung und Fr. 1'364.00 für eine Dreizimmerwohnung. Die Physiotherapeutin bezahlt einen Mietzins von monatlich Fr. 700.-.

Die Beschwerdeführerin äussert sich vorliegend nicht zur Höhe der Mietzinse, und sie macht insbesondere nicht geltend, es handle sich dabei um Preise, die unter dem marktüblichen Wert lägen. Dies ist angesichts der genannten Beträge, die sich im ortsüblichen Rahmen bewegen, auch nicht anzunehmen. Es macht somit für die Beschwerdeführerin keinen Unterschied, ob sie die Wohnungen an Behinderte oder an Dritte vermietet, und es kann demnach ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass die erworbene Liegenschaft zum Vollkostenpreis und mit Ertrag an die bisherigen Mieter vermietet wird. Hinweise, die auf etwas anderes schliessen lassen würden, sind nicht ersichtlich. Damit werden mit dem Grundstück, entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin, auch wirtschaftliche Interessen anvisiert, denn die Weitervermietung einer Liegenschaft dient in erster Linie eigenen und nicht gemeinnützigen Interessen (vgl. dazu die JGK-

Entscheide 32.13-06.89 vom 9. Januar 2007 und 32.13-04.130 vom 25. November 2004). Das Erfordernis, wonach das Grundstück ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dienen muss, ist damit nicht erfüllt.

An diesem Ergebnis vermag auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts zu ändern, wonach den Mietern im Rahmen des begleiteten Wohnens ohne gegenseitige Verpflichtung verschiedene Vorteile zukämen. So kann der Umstand, dass in der Miete der hauswartliche Unterhalt miteingeschlossen ist, nicht als finanzielles Sonderopfer gewertet werden, sondern ist schweizweite Usanz. Auch mit Bezug auf die weiteren Angebote, d.h. die Beratung im Hinblick auf ein selbständiges Wohnen in der eigenen Wohnung, die Möglichkeit, Mahlzeiten in der Stiftung einnehmen und einer Beschäftigung im Bürozentrum oder in der Beschäftigungsgruppe nachgehen zu können sowie die ärztliche und therapeutische Betreuung wird nicht dargelegt, inwiefern es sich dabei um uneigennützige Tätigkeiten der Beschwerdeführerin im Sinne eines finanziellen Opfers handeln sollte. Dass die Physiotherapeutin ihre Praxis im gleichen Haus führt, ist zwar praktisch, kann jedoch ebenfalls nicht als besonderes Opfer angesehen werden.

4.

Zusammenfassend gelangt die JGK zum Schluss, dass der von der Beschwerdeführerin angemeldete Grundstückskauf nicht unter den Steuerbefreiungstatbestand von Art. 12 Bst. f HPG fällt. Die Beschwerdeführerin erfüllt zwar mit dem Kauf und Betrieb der Liegenschaft unbestrittenermassen einen gemeinnützigen Zweck, der zudem auch im Allgemeininteresse liegt. Da sie aber darüber hinaus kein finanzielles Opfer erbringt, sind die Voraussetzungen nach Art. 12 Bst. f HPG nicht erfüllt. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Beschwerdeführerin die Mietzinserträge wiederum ins Grundstück investiert. Die Verwaltungsbeschwerde ist daher abzuweisen.

5.

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

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der JGK von pauschal Fr. 1'000.- werden der Beschwerdeführerin zur Bezahlung auferlegt. Dieser Betrag wird mit separater Zahlungseinladung in Rechnung gestellt.

3.

Es werden keine Parteikosten gesprochen.