

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

32.13-06.121

Beschwerdeentscheid vom 27. Mai 2008



Veranlagung der Handänderungssteuer

Die rückwirkende Aufhebung von Art. 12 Bst. k HPG auf den 1. Januar 2005 ist rechters (E. 2).

Nach Art. 17 HPG wird die Handänderungssteuer aufgrund der Selbstdenklaration der steuerpflichtigen Person und der bei der Grundbuchanmeldung eingereichten Ausweise veranlagt. Art. 18a HPG sieht ergänzend vor, dass das Grundbuchamt die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vornimmt, wenn die steuerpflichtige Person die verlangten Unterlagen trotz Mahnung nicht eingereicht hat und deswegen mangels zuverlässiger Angaben die Gegenleistung nicht einwandfrei ermittelt werden kann (E. 6 und 7).

Im Beschwerdeverfahren können jedoch neue Beweismittel eingereicht werden; der verspäteten Einreichung eines Beweismittels wird im Rahmen der Kostenliquidation Rechnung getragen (E. 8 und 10).

Taxation de l'impôt sur les mutations

L'abrogation rétroactive de l'article 12, lettre k LIMG au 1^{er} janvier 2005 est légale (c. 2).

Selon l'article 17 LIMG, la taxation de l'impôt sur les mutations est faite sur la base de la déclaration de la personne imposable et des pièces justificatives jointes à la réquisition d'inscription. L'article 18a prévoit en outre que le bureau du registre foncier fixe la taxation selon sa propre appréciation si, après rappel, la personne imposable n'a pas fourni les pièces

demandées et que la contre-prestation ne peut pas être calculée de manière sûre faute de données fiables (c. 6 et 7).

De nouveaux moyens de preuve peuvent toutefois être fournis lors de la procédure de recours; dans la liquidation des frais, il est tenu compte du retard avec lequel un moyen de preuve a été présenté (c. 8 et 10).

Sachverhalt

A.

Mit Vermögensübertragungsvertrag vom 23. Dezember 2004 zwischen der X. AG, der Y. AG sowie der Z. AG wurden der Y. AG die Aktiven der XX. AG im Ort A. (Gemeinde B.) zu einem Preis von CHF 7'782'120.-- übertragen. Zu diesen Aktiven gehörten insbesondere verschiedene Liegenschaften sowie mit dem Werk zusammenhängende Verträge und abbaubare Kiesvorkommen von 1'500'000 m³. Letztere waren als selbstständige und dauernde, im Grundbuch aufgenommene Grunddienstbarkeiten ausgestaltet.

B.

Mit Formular vom 30. September 2005 deklarierte der das erwähnte Geschäft verurkundende Notar für die Handänderungssteuer eine Bemessungsgrundlage von CHF 806'187.--. Das Kreisgrundbuchamt erliess daraufhin am 28. Oktober 2005 eine Veranlagungsverfügung betreffend die Handänderungssteuer und legte dabei eine Bemessungsgrundlage von CHF 7'782'120.-- fest. Es erwog im Wesentlichen, dass kein Umstrukturierungstatbestand im Sinne von Art. 22 und 88 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11) vorliege und der Kaufpreisanteil der betroffenen Kiesabbaurechte nicht ausgeschieden sei.

C.

Mit Schreiben vom 28. November 2005 erhob die Y. AG Einsprache gegen die erwähnte Veranlagungsverfügung und beantragte, entsprechend dem im Übertragungsinventar vom 23. Dezember 2004 genannten Wert der verschiedenen Grundstücke die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer auf CHF 806'187.-- festzusetzen.

Mit Einspracheverfügung vom 15. September 2006 legte das Kreisgrundbuchamt die Bemessungsgrundlage neu auf CHF 6'806'187.-- fest (CHF 6'000'000.-- für die übertragenen selbstständigen und dauernden Kiesabbaurechte und Fr. 806'187.-- für die weiteren Grundstücke).

D.

Die Y. AG führt mit Eingabe vom 17. Oktober 2006 Beschwerde gegen die erwähnte Einspracheverfügung bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK) und beantragt

deren Aufhebung und den Verzicht auf die Veranlagung der Handänderungssteuer. Eventuell sei die Steuer auf einer Bemessungsgrundlage von CHF 806'187.-- und mit einem Steuerbetrag von CHF 14'511.35 zu veranlagten. Subeventuell sei die Handänderungssteuer auf einer Bemessungsgrundlage von CHF 4'118'187.-- sowie mit einem Steuerbetrag von CHF 74'127.35 zu veranlagten.

In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 20. Dezember 2006 beantragt das Kreisgrundbuchamt die Abweisung der Beschwerde.

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

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

1.

1.1 Gemäss Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern (HPG; BSG 215.326.2) können Einspracheverfügungen der Kreisgrundbuchämter bei der JGK angefochten werden. Zur Beschwerdeführung ist befugt, wer ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung hat (Art. 65 Bst. a des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]).

1.2 Die Y. AG hat in ihrer Einsprache vom 28. November 2005 lediglich beantragt, die Handänderungssteuer auf einer Bemessungsgrundlage von CHF 806'187.-- zu veranlagten. Demgegenüber verlangt sie nun in ihrer Beschwerde darüber hinaus den gänzlichen Verzicht auf die Steuerveranlagung. Damit beantragt sie zwar eine Besserstellung nicht nur im Vergleich zu ihrem Antrag im Einspracheverfahren, sondern auch im Vergleich zu ihrer ursprünglichen Selbstdeklaration. Für die Bestimmung des Streitgegenstands des Rechtsmittelverfahrens sind jedoch – nebst der angefochtenen Verfügung – erst die Anträge und die Begründung der Beschwerde massgebend (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 55 N. 4). Demzufolge liegt der gegenüber dem Einspracheverfahren erweiterte Antrag der Beschwerde noch im Rahmen des Streitgegenstands – im Streit liegen die handänderungssteuerrechtlichen Folgen der Vermögensübertragung vom 23. Dezember 2004. Der Antrag auf einen gänzlichen Verzicht auf die Besteuerung (bzw. auf eine Bemessung der Steuer mit 0 Franken) ist somit grundsätzlich an die Hand zu nehmen. Dem Umstand, dass die Y. AG im bisherigen Verfahren eine Veranlagung auf der Grundlage von CHF 806'187.-- verlangt hat, ist gegebenenfalls bei der Kostenliquidation Rechnung zu tragen.

1.3 Die Y. AG ist mit ihrem Begehren im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen, durch die Einspracheverfügung des Kreisgrundbuchamtes beschwert und somit zu deren

Anfechtung befugt. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist folglich einzutreten.

2.

2.1 Bei Handänderungen von Grundstücken ist gemäss Art. 1 i.V.m. Art. 5 HPG dem Kanton eine Handänderungssteuer zu entrichten. Äusserer Anknüpfungspunkt für die Erhebung der Handänderungssteuer ist die Handänderung. Gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. a HPG umfasst der Begriff der Handänderung in erster Linie den zivilrechtlichen Eigentumsübergang von Grundstücken. Art. 12 HPG enthält eine abschliessende Aufzählung der Ausnahmen von dieser Steuerpflicht. Gemäss der hier interessierenden, bis zum 31. Dezember 2004 in Kraft stehenden Regelung in Buchstabe k war keine Handänderungssteuer zu entrichten bei einer Handänderung infolge Unternehmensaufteilung durch Übertragung von in sich geschlossenen und selbstständigen Betriebsteilen auf Personengesellschaften oder auf juristische Personen, wenn die übernommenen Geschäftsbetriebe beibehalten wurden.

2.2 Die Aufhebung von Art. 12 Bst. k HPG im Rahmen der Revision des StG vom 23. November 2004 bezweckte – in Verbindung mit weiteren Änderungen – die Anpassung des HPG an Art. 103 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG; SR 221.301) (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 2004, Beilage 36, S. 3). Dementsprechend verlangt nun Art. 12 Bst. h HPG für die Steuerbefreiung, dass eine Umstrukturierung im Sinne von Art. 22 oder 88 StG vorliegt. Dass es vorliegend nicht um eine solche geht, ist unbestritten.

2.3 Die erwähnte StG-Revision vom 23. November 2004 enthielt folgende Übergangsbestimmung:

Auf die vor dem 1. Januar 2005 durchgeführten Umstrukturierungen (Art. 22 und 88) finden die Bestimmungen des Steuergesetzes in der Fassung vom 21. Mai 2000 Anwendung.

Aus dem Vortrag des Regierungsrates zur StG-Revision (Tagblatt des Grossen Rates 2004, Beilage 36, S. 3 unten/4 oben) wird ersichtlich, dass damit nur auf einen administrativen Umstand Bezug genommen werden sollte: Bis 2004 wurden die stillen Reserven, auf deren Besteuerung man im Rahmen einer Umstrukturierung in eine Holdinggesellschaft oder Domizilgesellschaft verzichtete, mittels Verfügung festgelegt. Die Übergangsbestimmung sollte sicherstellen, dass die steuerrechtlichen Verfügungen im Rahmen von Art. 22 oder 88 StG, die vor dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung erlassen worden waren, ihre Gültigkeit behielten. Vorliegend geht es jedoch wie erwähnt gerade nicht um eine Umstrukturierung im Sinne von Art. 22 oder 88 StG, so dass die Übergangsbestimmung unbeachtlich bleibt.

2.4 Das in Frage stehende Steuerobjekt ist gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. a HPG der zivilrechtliche Eigentumsübergang, der in Umsetzung des Vermögensübertragungsvertrags vom 23. Dezember 2004 erfolgt ist. Ein entsprechender rechtsgeschäftlicher Erwerb setzt den

Grundbucheintrag (PETER RUF, Kommentar zum Gesetz betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsangaben, 1985, Art. 5 N. 28) oder im Rahmen des Fusionsgesetzes den Handelsregistereintrag (Art. 73 Abs. 2 FusG) voraus. Da im vorliegenden Fall sowohl der Handelsregister- als auch der Grundbucheintrag im Tagebuch unbestrittenermassen erst im Januar 2005 erfolgten, ist die Besteuerung nur dann noch nach dem alten Art. 12 Bst. k HPG zu beurteilen, wenn dessen rückwirkende Aufhebung per 1. Januar 2005 nicht rechtens war.

2.5 Der Grosse Rat hat die Inkraftsetzung der Revision des StG vom 23. November 2004 auf den 1. Januar 2005 im Text der Gesetzesnovelle selbst angeordnet (vgl. BAG 05-27, Ziff. III). Der unbenutzte Ablauf der Referendumsfrist wurde vom Regierungsrat am 27. April 2005 festgestellt, und die Publikation der Gesetzesnovelle in der BAG erfolgte am 18. Mai 2005. Demzufolge war während der ersten viereinhalb Monate des Jahres 2005 unklar, nach welchem Recht allenfalls unter Art. 12 Bst. k HPG fallende Handänderungen zu beurteilen waren. Die während dieser Zeitspanne verwirklichten Sachverhalte fallen unter die so genannte „echte“ Rückwirkung der StG-Revision vom 23. November 2003 (vgl. zu diesem Begriff etwa PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl. 2005, § 24 N. 24 ff.).

2.6 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine solche echte Rückwirkung ausnahmsweise dann zulässig, wenn sie ausdrücklich angeordnet oder nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt ist, sie zudem zeitlich mässig und durch triftige Gründe gerechtfertigt ist, nicht in wohlerworbene Rechte eingreift und keine stossenden Rechtsungleichheiten zur Folge hat (BGE 126 V 134 S. 135 E. 4a; 125 I 182 S. 187; 122 V 405 E. 3b/aa S. 408; 119 Ia 254 E. 3b).

Vorliegend steht ausser Frage, dass die Rückwirkung ausdrücklich angeordnet wurde. Sie ist zudem zeitlich mässig, da sie deutlich weniger als 1 Jahr beträgt (BGE 102 Ia 69 E. 3b S. 73). Zudem erfolgte die in Frage stehende Handänderung *nach* dem Beschluss der Gesetzesvorlage durch den Grossen Rat, und die Beschwerdeführerin musste demnach damit rechnen, dass die Gesetzesnovelle nach unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist in Kraft treten würde. Demnach fällt die Verletzung eines wohlerworbenen Rechts, d.h. einer *Vertrauensposition*, die den Schutz der Eigentumsgarantie geniesst (vgl. PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, a.a.O., § 61 N. 11), ausser Betracht. Auch Rechtsungleichheiten ergeben sich aus der Rückwirkung der StG-Revision nicht, werden doch alle seit dem 1. Januar 2005 vollzogenen Handänderungen davon erfasst.

Unter „triftigen Gründen“ sind öffentliche Interessen zu verstehen, die als schutzwürdiger als die betroffenen privaten Interessen zu werten sind (BGE 119 Ia 254 S. 258 E. 3b). Solche Gründe gab es im Rahmen der Revision des StG von 23. November 2004 durchaus: Wie sich dem Vortrag des Regierungsrates zur Revisionsvorlage entnehmen lässt (Tagblatt des Grossen Rates 2004, Beilage 36, S. 4), ging es einerseits darum, in der Steuerpraxis für die bernischen Steuern die gleichen Regeln anzuwenden wie für die im gleichen Zeitpunkt in Kraft tretenden Änderungen der direkten Bundessteuer; andererseits sollte für die Steuerpflichtigen die

Rechtssicherheit erhöht und die Steuerplanung erleichtert werden: „Betriebliche Reorganisationen erfolgen häufig zu Beginn eines Jahres mit Wirkung auf den 1. Januar. Die sich aus dem Fusionsgesetz ergebenden Änderungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer treten am 1. Juli 2004 in Kraft und werden damit zum ersten Mal am 1. Januar 2005 breite Anwendung finden. Damit am 1. Januar 2005 für die Bundessteuer und die bernischen Steuern die gleichen Regeln zur Anwendung kommen, sollten die sich aus dem Fusionsgesetz ergebenden Änderungen des Steuergesetzes spätestens am 1. Januar 2005 in Kraft treten. Weil die Referendumsfrist erst nach dem 1. Januar 2005 ablaufen wird, ist deshalb eine rückwirkende Inkraftsetzung erforderlich. Die Rückwirkung ist in zeitlicher Hinsicht mässig und bedeutet für die betroffenen steuerpflichtigen Personen keinen Nachteil. Im Gegenteil wird die steuerliche Beurteilung entsprechender betrieblicher Reorganisationen für alle Beteiligten klarer und einfacher.“ Die Bedeutung dieser Verbesserung der Rechtssicherheit überwiegt das Interesse der betroffenen Privaten an möglichst tiefen Steuern für rechtsgeschäftliche Handänderungen, zumal es dank des Grossratsbeschlusses vom 23. November 2004 – auch im vorliegenden Fall (Vertragsabschluss am 23. Dezember 2004) – möglich gewesen wäre, der noch laufenden Referendumsfrist für die StG-Revision durch Bedingungen bei der Kaufpreisgestaltung Rechnung zu tragen.

2.7 Aus dem Ausgeführten ergibt sich, dass alle Voraussetzungen der Rückwirkung der Revision des StG vom 23. November 2004 erfüllt sind. Die Beschwerdeführerin kann sich demnach nicht auf Art. 12 Bst. k HPG berufen.

Anzumerken bleibt, dass selbst wenn man Art. 12 Bst. k HPG grundsätzlich als anwendbar ansehen wollte, diese Bestimmung der Beschwerdeführerin kaum weiterhelfen würde: Wie unter Ziff. 2.1 ausgeführt, wollte diese Bestimmung die Steuerbefreiung nur im Falle einer *Unternehmensaufteilung* gewähren. Dabei wurde nicht an die Veräusserung einzelner Unternehmensteile an sich, sondern an die Umstrukturierung von Unternehmen gedacht, an Vorgänge, welche eine Optimierung des rechtlichen Aufbaus einer Unternehmung zum Ziel hatten (Tagblatt des Grossen Rates 1991, Beilage 43, S. 4 [Verweis im Kommentar zu den Bst. h-l auf die a.a.O., S. 1, umschriebene Motion Sidler]). Die sehr einlässlichen und differenzierten Bestimmungen über die Kaufpreisanpassung in den Ziff. 2b und 2c des Vermögensübertragungsvertrags vom 23. Dezember 2004 sind jedoch ein starkes Indiz dafür, dass es den Beteiligten nicht um die Schaffung von neuen Unternehmensstrukturen, sondern um die gewinn- und nutzenorientierte Verschiebung eines Vermögenswertes ging.

Die in Umsetzung des Vermögensübertragungsvertrags vom 23. Dezember 2004 erfolgte Handänderung von Grundstücken ist demnach ein unter das HPG fallender steuerpflichtiger Vorgang. Es bleibt zu prüfen, wie die Steuer zu bemessen ist.

3.

Nach Art. 6 HPG wird die Steuer auf Grund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, welche die Erwerberin

oder der Erwerber der Veräusserin oder dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat. Als Grundstück gelten dabei nach Art. 4 Bst. b HPG auch im Grundbuch aufgenommene selbstständige und dauernde Rechte wie Bau-, Quellen- und Ausbeutungsrechte und Wasserrechtsverleihungen.

Vorliegend umstritten ist die Bestimmung desjenigen Anteils an der von der Beschwerdeführerin versprochenen Gegenleistung, welcher auf die übereigneten, im Grundbuch aufgenommenen selbstständigen und dauernden Kiesabbaurechte entfällt.

4.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, für die Bemessung der Gegenleistung für den in Frage stehenden Grundstückserwerb müsse auf das Übertragungsinventar vom 23. Dezember 2004 abgestellt werden. Dieses sei als Beilage zum Vermögensübertragungsvertrag von den Parteien unterzeichnet worden und gebe damit den klaren Parteiwillen wieder. Zudem seien die derart festgelegten Werte von der Steuerverwaltung des Kantons Bern gemäss Ruling vom 26./30. November 2004 anerkannt worden. Daher betrage der für die Handänderungssteuer massgebende Betrag CHF 806'187.--, wovon 1,8 % CHF 14'511.35 ausmachten. Allenfalls müsse man davon ausgehen, dass zusätzlich zu dem den Grund und Boden betreffenden Betrag von CHF 806'187.-- ein Volumen von 660'000 m³ Kies zu einem Kaufpreis von CHF 4.-- pro Kubikmeter und von 840'000 m³ zu einem Kaufpreis von CHF 0,8 pro Kubikmeter zu berücksichtigen seien. Dies werde durch die eingereichte „Tabelle betreffend Kieskategorien Ortsteil C.“ von 2003/2004 belegt.

Das Kreisgrundbuchamt führt dagegen aus, dass sich dem Vermögensübertragungsvertrag vom 23. Dezember 2004 in Bezug auf die selbstständigen und dauernden Kiesabbaurechte weder Teilbeträge noch deren Anteil am Gesamtkaufpreis entnehmen liessen. Auch im Beschwerdeverfahren versäume es die Beschwerdeführerin nachzuweisen, inwieweit sich die Vertragsparteien betreffend die den beiden unterschiedlichen Kaufpreisen (CHF 4 bzw. 0,8) zuzuordnenden Volumina vertraglich gebunden hätten. Insbesondere sei die „Tabelle betreffend Kieskategorien Ortsteil C.“ von den Parteien nicht unterzeichnet worden.

5.

Ziff. 2.b des Vermögensübertragungsvertrages vom 23. Dezember 2004 hält ausdrücklich fest, dass bei „*der Festsetzung des Kaufpreises von CHF 7'782'120.-- ... von abbaubaren Kiesvorkommen von ca. 1'500'000 m³ ausgegangen worden*“ ist. Die abbaubare Kiesmenge war demnach unbestreitbar kaufpreisrelevant. Dies wird noch durch den a.a.O. folgenden Passus unterstrichen, wonach die Käuferin die abbaubare Kiesmenge durch den örtlich zuständigen Nachführungsgeometer überprüft haben will und aufgrund dieser Überprüfung allenfalls - nach im Voraus festgelegten Kriterien - eine Kaufpreisreduktion erhalten wird.

Dem Übertragungsinventar vom 23. Dezember 2004 kann demgegenüber keine entscheidende Bedeutung zukommen, obwohl darin für die übertragenen Kiesabbaurechte keine Wertangaben

enthalten sind und man deshalb zum Schluss gelangen könnte, diese Rechte seien von den Parteien als wertlos eingestuft worden. Das Fehlen von Wertangaben erklärt sich jedoch zwanglos daraus, dass die kantonale Steuerverwaltung mit einer Bestätigung vom 30. November 2004, die auf dem Schreiben der YY. AG vom 26. November 2004 angebracht ist, zugesichert hat, *unter dem Blickwinkel der Grundstückgewinnsteuer* den Wert der selbstständigen und dauernden Kiesabbaurechte mit CHF 0 einzusetzen. Damit wird jedoch nichts über die Höhe des Entgeltes für die Übertragung dieser Rechte im Sinne von Art. 6 HPG ausgesagt. Denn die Grundstückgewinnsteuer hat eine andere Bemessungsgrundlage als die Handänderungssteuer (Gewinn aus der Übereignung versus Gegenleistung für die Übereignung), so dass sich für die steuerliche Behandlung der gleichen Vorgänge naturgemäss verschiedene Blickwinkel und Ergebnisse ergeben.

6.

6.1 Den Unterlagen, welche dem Kreisgrundbuchamt für die Grundbuchanmeldung der Veräußerung der betroffenen Grundstücke eingereicht worden sind, lassen sich keine weiteren Angaben zum Entgelt für die selbstständigen und dauernden Kiesabbaurechte entnehmen. Die Festsetzung der entsprechenden Bemessungsgrundlage erfolgte dementsprechend nach dem Ermessen des Kreisgrundbuchamtes.

6.2 Nach Art. 17 HPG wird die Handänderungssteuer aufgrund der Selbstdeklaration der steuerpflichtigen Person und der bei der Grundbuchanmeldung eingereichten Ausweise veranlagt. Das Grundbuchamt kann ergänzende Unterlagen verlangen, Abweichungen von der Selbstdeklaration sind zu begründen. Der 1999 eingefügte Art. 18a HPG sieht ergänzend vor, dass das Grundbuchamt die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vornimmt, wenn die steuerpflichtige Person die verlangten Unterlagen trotz Mahnung nicht eingereicht hat und deswegen mangels zuverlässiger Angaben die Gegenleistung nicht einwandfrei ermittelt werden kann. Letztere Bestimmung sollte klarstellen, dass eine Veranlagung nach Ermessen nur dann zum Zuge kommen kann, wenn „eine Verfahrenspflichtverletzung (Mitwirkungspflicht) der steuerpflichtigen Person“ vorliegt (Tagblatt des Grossen Rates 1998, Beilage 22, S. 12).

7.

7.1 Das handänderungssteuerrechtliche Veranlagungsverfahren ist auf gewisse Schematisierungen angewiesen, da das veranlagende Grundbuchamt über keine umfangreiche einschlägige Organisation verfügt; aus dieser Überlegung wurde die ermessensweise Veranlagung eingeführt (PETER RUF, a.a.O., Art. 7 N. 93). Dementsprechend lautete der Art. 7 Abs. 6 des alten Gesetzes vom 15. November 1970 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben (HPAG) wie folgt:

Fehlt sowohl eine bestimmte oder sofort bestimmbare Gegenleistung als auch eine amtliche Bewertung, so setzt der Grundbuchverwalter die Abgabe nach Ermessen fest. Der Pflichtige ist vorgängig anzuhören.

Die Umtriebe des Grundbuchamtes zur Steuerbemessung sollen demnach in gewissen Grenzen bleiben, welche durch die Liquidität der Beweismittel zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage vorgegeben werden.

7.2 Aus dem Umstand, dass die Veranlagung nach Ermessen nicht mehr in die ursprüngliche Fassung des HPG von 1992 aufgenommen wurde, lässt sich nicht folgern, dass der Gesetzgeber diesen Überlegungen die Sachgerechtigkeit hätte absprechen wollen: Der Grund für das Fallenlassen der entsprechenden Bestimmung des HPAG bestand lediglich darin, dass man damals dafür keinen Anwendungsbereich mehr sah (Tagblatt des Grossen Rates 1991, Beilage 43, S. 3).

7.3 Auch das heute geltende HPG geht trotz der Einfügung von Art. 18a im Jahre 1999 nach seinem Art. 17 immer noch davon aus, dass der Grundbuchverwalter die Handänderungssteuer grundsätzlich lediglich aufgrund der Selbstdeklaration der steuerpflichtigen Person und der bei der Grundbuchanmeldung eingereichten Ausweise veranlagt; nur ergänzend zu diesen Dokumenten hat das Grundbuchamt zusätzliche Unterlagen verlangen.

8.

8.1 Vor dem unter Ziff. 7 hiervoor geschilderten Hintergrund darf man nicht allzu hohe Anforderungen stellen, um eine Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 18a HPG als gegeben anzusehen. Denn anders entscheiden hiesse, die Ermittlungspflichten des Grundbuchamtes weitgehend den üblichen Ermittlungspflichten im Verwaltungsverfahren anzunähern und so das vom Gesetzgeber beabsichtigte aufwandarme und rasche Veranlagungsverfahren für die Handänderungssteuer in Frage zu stellen.

8.2 Vorliegend hat die steuerpflichtige Beschwerdeführerin bei der Grundbuchanmeldung keine Unterlagen eingereicht, aus welchen sich der Anteil der betroffenen selbstständigen und dauernden Kiesabbaurechte an der zwischen den Parteien vereinbarten Gegenleistung ermitteln liesse.

Das Kreisgrundbuchamt hat die Handänderungssteuer veranlagt, ohne weitere Unterlagen zur Bestimmung des einschlägigen Wertes der Kiesabbaurechte einzufordern. In der Begründung der entsprechenden Verfügung vom 28. Oktober 2005 wird allerdings ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Bemessungsgrundlage insbesondere auch in Berücksichtigung dessen festgelegt wird, dass der Kaufpreisanteil der selbstständigen und dauernden Kiesabbaurechte im Vermögensübertragungsvertrag nicht ausgeschieden worden sei.

8.3 Trotz des erwähnten Hinweises in der Veranlagungsverfügung vom 28. Oktober 2005 hat sich die Beschwerdeführerin darauf beschränkt, mit ihrer Einsprache das Übertragungsinventar vom 23. Dezember 2004 einzureichen, welches für die selbstständigen und dauernden Kiesabbaurechte keinen bezifferten Wert ausweist.

Daraufhin hat das Kreisgrundbuchamt die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 30. Januar 2006 aufgefordert, folgende Unterlagen einzureichen: die Bilanzen 2003 und 2004 der X. AG (Übereignerin), die Erfolgsrechnung 2003 und 2004 dieser Unternehmung sowie die Bankauszüge betreffend auflaufende Grundpfandkredite der handändernden Liegenschaften per 31. Dezember 2003 und 31. Dezember 2004.

Das Kreisgrundbuchamt hat nicht alle diese Dokumente mit den Vorakten eingereicht, macht jedoch nicht geltend, die Beschwerdeführerin habe diesbezüglich ihre Mitwirkungspflicht verletzt.

8.4 Die angefochtene Einspracheverfügung vom 15. September 2006 ist zwar ergangen, ohne dass das Kreisgrundbuchamt weitere Unterlagen zur Bemessung des Entgeltanteils der selbstständigen und dauernden Kiesabbaurechte von der Beschwerdeführerin eingefordert hätte. In der Einspracheverfügung wird jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass mangels anderer Angaben für das gesamte abbaubare Kiesvorkommen von einem Preis von CHF 4.--/m³ ausgegangen werden müsse.

Die Beschwerdeführerin hat daraufhin mit ihrer Beschwerde vom 17. Oktober 2006 eine zwei Ausstellungsdaten („12.3.03“ und „5.3.2004“) ausweisende, nicht unterzeichnete und einem lediglich als „SG“ bezeichneten Autor zugeordnete Tabelle eingereicht. Auf „Wunsch der Beschwerdeinstanz“ hat sie die Einreichung weiterer einschlägiger Beweismittel betreffend „die Kieskategorien und deren Anteil“ vorbehalten.

8.5 Das unter den Ziff. 8.2 bis 8.3 hiervoor geschilderte Verhalten der Beschwerdeführerin genügt den Anforderungen an die Mitwirkung im Veranlagungsverfahren für die Handänderungssteuer nicht. Insbesondere aufgrund der notariellen Beratung musste die Beschwerdeführerin wissen, dass die abbaubaren Kiesvorkommen von ca. 1'500'000 m³, die nach Ziff. 2.b des Vermögensübertragungsvertrages vom 23. Dezember 2004 offensichtlich mit dem Kaufpreis von CHF 7'782'120.-- mit abgegolten wurden, nach den Art. 4 Bst. b und 6 HPG für die Bemessung der Handänderungssteuer massgebend sein könnten.

Wenn sie es vor diesem Hintergrund trotz des ausdrücklichen Hinweises in der Veranlagungsverfügung unterlassen hat, im Einspracheverfahren beweiskräftige Dokumente zur Bestimmung des fraglichen Kaufpreisantels einzureichen, muss sie sich eine Pflichtverletzung im Sinne von Art. 18a HPG zurechnen lassen. Denn dieser Hinweis entspricht von seiner Funktion und seiner Zielrichtung her einer Mahnung gemäss dieser Bestimmung: Er dient vorab dazu, die betroffene Partei darauf aufmerksam zu machen, dass nach wie vor beweiskräftige Unterlagen fehlen, und dementsprechend zu verhindern, dass die abschliessende Veranlagung der Handänderungssteuer nur deswegen ins Beschwerdeverfahren verschoben wird, weil die steuerpflichtige Partei die nach Art. 17 HPG erforderlichen Unterlagen aus eigenem Verschulden nicht rechtzeitig ins Verfahren einbringt. Ansonsten würde das vom Gesetzgeber angestrebte aufwandarme und rasche Veranlagungsverfahren einzig aufgrund der Nachlässigkeit einer Partei in sein Gegenteil verkehrt.

8.6 Der Entgeltanteil der im Grundbuch aufgenommenen selbstständigen und dauernden Kiesabbaurechte im Rahmen der betroffenen Vermögensübertragung durfte nach dem Ausgeführten vom Kreisgrundbuchamt nach Ermessen bestimmt werden.

Es hatte dabei zunächst auf das abbaubare Kiesvorkommen im unbestrittenen Umfang von 1'500'000 m³ abzustellen. Dieser Wert war sodann mit dem ausdrücklich im Vermögensübertragungsvertrag vom 23. Dezember 2004 festgehaltenen höheren Preis von Fr. 4.--/m³ zu multiplizieren, da die Beschwerdeführerin keine konkreten Anhaltspunkte für die Berücksichtigung des tieferen Preises von Fr. 0.80/m³ vorgebracht hatte. Das vom Kreisgrundbuchamt gewählte Vorgehen erscheint somit sachgerecht und ist nicht zu beanstanden.

8.7 Im Verwaltungsbeschwerdeverfahren sind jedoch neue Beweismittel im Rahmen des Streitgegenstands zulässig (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 25 N. 15 ff.).

Die von der Beschwerdeführerin eingereichte Tabelle der Kiesabbaurechte (vgl. Ziff. 8.4 hiervor) betrifft unmittelbar die im Streit liegende Frage der Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer. Sie erscheint aufgrund ihres Detaillierungsgrades, der auch den wirtschaftlichen Wert der einzelnen Kiesabbaurechte umfasst, und ihrer genauen, wenn auch zweifachen Datierung plausibel. Ziff. II.2.b des Vermögensübertragungsvertrags vom 23. Dezember 2004 weist zudem ausdrücklich auf eine zweite, weniger wertvolle, mit Fr. 0.80/m³ veranschlagte Kategorie der Kiesabbaurechte hin (Kiesabbaurechte, die mit einer laufenden Abbauschädigung für die Bodeneigentümerinnen und -eigentümer verbunden sind). Eine solche, sachlich eng an den betroffenen Vermögensübertragungsvertrag anknüpfende Urkunde genügt auch ohne die Unterschriften der Vertragsparteien den Beweisanforderungen im handänderungssteuerrechtlichen Veranlagungsverfahren (vgl. dazu Ziff. 7 hiervor). Der Beschwerdeführerin kann daher gefolgt werden, wenn sie die in der erwähnten Tabelle mit Fr. 0.--/m³ veranschlagten Kiesabbaurechte (und nur diese) der zweiten Kategorie zurechnet.

Die Handänderungssteuer ist demzufolge im Sinne des Subeventualbegehrens der Beschwerdeführerin wie folgt neu festzusetzen:

- Bemessungsgrundlage: *Fr. 806'187.--* Entgelt für Grund und Boden + *Fr. 2'640'000.--* Entgelt für 660'000 m³ Kies à Fr. 4.--/m³ + *Fr. 672'000.--* Entgelt für 840'000 m³ Kies à Fr. 0.80/m³, *ausmachend insgesamt Fr. 4'118'187.--*
- Steuersatz: 1,8 % (Art. 11 Abs. 1 HPG)
- Steuerbetrag: *Fr. 74'127.35* (wovon unbestrittenermassen Fr. 14'511.35 bereits bezahlt sind).

9.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der altrechtliche Steuerbefreiungsgrund nach Art. 12 Bst. k HPG nicht anwendbar ist und die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer für die im Grundbuch aufgenommenen selbstständigen und dauernden Kiesabbaurechte gestützt auf Art. 18a HPG ermessensweise festgesetzt werden durfte. Die Ausübung des Ermessens durch das Kreisgrundbuchamt ist nicht zu beanstanden.

Aufgrund der erstmals im Beschwerdeverfahren eingereichten Tabelle mit der Aufstellung der Kiesabbaurechte ist die Beschwerde im Sinne des Subeventualbegehrens der Beschwerdeführerin teilweise gutzuheissen und die Handänderungssteuer neu festzusetzen.

10.

Da der Beschwerdeführerin eine wesentliche Reduktion des vorinstanzlich festgelegten Steuerbetrags zugestanden wird und sie somit nur teilweise unterliegt, hat sie nach Art. 108 Abs. 1 VRPG grundsätzlich nur einen Teil der Verfahrenskosten zu tragen; ferner hat sie nach Art. 108 Abs. 3 VRPG grundsätzlich Anspruch auf einen teilweisen Parteikostenersatz.

Im vorliegenden Fall wird jedoch eine von der Vorinstanz befugtermassen vorgenommene Ermessenstaxation aufgrund eines Beweismittels geändert, das in Verletzung der Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin erst im Rechtsmittelverfahren eingereicht worden ist. Es fragt sich, inwieweit solche Umstände es rechtfertigen, der Beschwerdeführerin die gesamten Verfahrenskosten zu überbinden und auf einen teilweisen Parteikostenersatz zu verzichten.

Ein vorwerfbares prozessuales Verhalten der Beschwerdeführerin im Sinne von Art. 108 Abs. 1 und 3 VRPG liegt nicht vor, da entsprechende Pflichtverletzungen im vorinstanzlichen Verfahren für die Verlegung der Verfahrens- und Parteikosten im Rechtsmittelverfahren nicht berücksichtigt werden dürfen (BVR 2004 S. 136 f. E. 3.1, 139 E. 4.2, 144 E. 5.2). Besondere Umstände im Sinne von Art. 108 Abs. 1 VRPG können zudem nie die Auferlegung von Verfahrenskosten rechtfertigen, sondern nur die Verlegung der Parteikosten beeinflussen (BVR 2004 S. 136 E. 3.1, 138 E. 3.2).

Demnach sind vorliegend die *Verfahrenskosten* ausschliesslich nach Massgabe des Unterliegens der Beschwerdeführerin zu verlegen; unter diesem Blickwinkel erscheint es angemessen, ihr die Hälfte der Verfahrenskosten aufzuerlegen.

In Bezug auf die *Parteikosten* kann die Feststellung, dass das für die Veranlagung entscheidende Beweismittel in vorwerfbarer Weise erst im Beschwerdeverfahren eingereicht worden ist, als besonderer Umstand im Sinne von Art. 108 Abs. 3 gewürdigt werden. Dieser rechtfertigt es, auf die Zuspreehung einer Parteientschädigung zu verzichten (Entscheid des Bundesgerichtes vom 30. Oktober 1987 i.S. H. gegen Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, ASA 58 S. 670 ff., S. 676 E. 4: „Bei der Festsetzung deren Höhe [d.h. der Parteientschädigung] ist zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer durch sein Verhalten im Veranlagungsverfahren zum Entstehen eines Streitfalls beigetragen hat“; zustimmend zitiert bei MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 25 N. 20).

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die Handänderungssteuer auf einer Bemessungsgrundlage von Fr. 4'118'187.-- mit einem Steuerbetrag von Fr. 74'127.35 veranlagt; von diesem Steuerbetrag sind Fr. 14'511.35 bereits bezahlt.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 1'400.-- werden der Y. AG zur Hälfte, ausmachend Fr. 700.--, zur Bezahlung auferlegt. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

3.

Parteikosten werden keine gesprochen.

Eine gegen diesen Entscheid erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat das Verwaltungsgericht am 19. März 2009 abgewiesen (VGE 100.2008.23358)