

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

32.13-06.127

Beschwerdeentscheid vom 14. Februar 2008

Handänderungssteuer auf der Mehrwertsteuer

Unterstellen sich die Parteien eines Grundstückverkaufsgeschäfts freiwillig der Mehrwertsteuer (Option nach Art. 26 MWSTG), wird die Handänderungssteuer auf dem blossen Kaufpreis ohne Mehrwertsteuer erhoben. Die Mehrwertsteuer ist keine Gegenleistung im Sinne von Art. 6 HPG, wenn sie der Käufer als Vorsteuer abziehen kann.



Impôts sur les mutations et taxe sur la valeur ajoutée

Si les parties concernées par une affaire de vente d'immeuble se soumettent volontairement à la taxe sur la valeur ajoutée (option au sens de l'art. 26 LTVA), l'impôt sur les mutations est perçu sur le seul prix d'achat sans taxe sur la valeur ajoutée. La taxe sur la valeur ajoutée ne constitue pas une contre-prestation au sens de l'article 6 LIMG si la partie acquéreuse peut la déduire en tant qu'impôt préalable.

Sachverhalt

A.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 25. Juli 2006 erwarb die X. AG von der Y. AG mehrere Grundstücke in der Gemeinde A. zum Preis von insgesamt Fr. 13'355'398.00 (inklusive Mehrwertsteuer). In Ziff. 4.16 des Vertrags erklärten die Parteien Folgendes:

Ohne Mehrwertsteuer sei der Kaufpreis wie folgt aufgeteilt:

Für das Grundstück (Boden):

Fr. 1'881'863.00

Für die Gebäude:	<u>Fr. 10'663'137.00</u>
Kaufpreis ohne Mehrwertsteuer:	Fr. 12'545'000.00

Den Kaufpreis für die Gebäude im Betrag von Fr. 10'663'137.00 unterstelle man der Mehrwertsteuer (Option gemäss Art. 26 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20]). Die Mehrwertsteuer von 7,6 % auf dem Betrag von Fr. 10'663'137.00 ergebe eine Steuer von Fr. 810'398.00.

Der Gesamtkaufpreis inklusive Mehrwertsteuer setze sich somit wie folgt zusammen:

Für das Grundstück (Boden):	Fr. 1'881'863.00
Für die Gebäude:	Fr. 10'663'137.00
Mehrwertsteuer:	<u>Fr. 810'398.00</u>
Gesamtkaufpreis inklusive Mehrwertsteuer:	Fr. 13'355'398.00

Gegenüber dem Kreisgrundbuchamt deklarierte der anmeldende Notar die Handänderungssteuer auf der Bemessungsgrundlage von Fr. 12'545'000.00 (Kaufpreis ohne Mehrwertsteuer), ausmachend Fr. 225'810.00.

B.

In seiner Veranlagungsverfügung vom 4. August 2006 forderte das Kreisgrundbuchamt - zusätzlich zum selbstveranlagten Betrag von Fr. 225'810.00 - eine Handänderungssteuer auch auf dem Betrag der Mehrwertsteuer von Fr. 810'398.00, ausmachend Fr. 14'587.15. Im Gegensatz zur Selbstdeklaration der X. AG zog das Kreisgrundbuchamt den Gesamtkaufpreis mit Einschluss der Mehrwertsteuer (Fr. 13'355'398.00) als Bemessungsgrundlage heran.

Mit Verfügung vom 22. September 2006 bestätigte das Kreisgrundbuchamt diese Veranlagung. Es erwog, die Mehrwertsteuer sei ein liegenschaftlicher Wert und gehöre zur Gegenleistung. Dem Gesetz vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern (HPG; BSG 215.326.2) könne nicht entnommen werden, dass gewisse Teile der Gegenleistung für die Bemessung der Handänderungssteuer ausgenommen seien. Die Handänderungssteuer und die Mehrwertsteuer seien keine gleichgearteten Steuern, die eine doppelte Besteuerung ausschliessen. Deshalb sei die Option von Art. 26 Abs. 1 MWSTG eine rein mehrwertsteuerrechtliche Angelegenheit. Ob ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könne, sei nicht vom Parteiwillen bestimmt und liege ausserhalb des durch den Kaufvertrag begründeten Austauschverhältnisses, das Leistung und Gegenleistung festlege. Die Bemessung der Handänderungssteuer sei unabhängig von der jeweiligen (veränderbaren) mehrwertsteuerrechtlichen Situation des Käufers und somit einzig – entgegen der wirtschaftlichen und

handelsrechtlichen Betrachtungsweise – von der zivilrechtlich geschuldeten Gegenleistung für den Grundstückerwerb abhängig.

C.

Mit Eingabe vom 23. Oktober 2006 führt die X. AG bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion Verwaltungsbeschwerde gegen die Veranlagungsverfügung des Kreisgrundbuchamts vom 4. August 2006. Zusammengefasst stellt sie das Rechtsbegehren, die Handänderungssteuer sei auf dem Kaufpreis ohne Mehrwertsteuer (Fr. 12'545'000.00) festzusetzen. Ausserdem beantragt sie, es sei ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen, da der Z. AG als ihrer Vertreterin Kosten entstanden seien. Im Wesentlichen macht sie geltend, das Wesen der Mehrwertsteuer bestehe darin, dass sie auf den Endverbraucher überwälzt werde. Weder die Verkäuferin noch die Käuferin des vorliegenden Geschäfts seien deshalb Steuerträger. Vielmehr sei die Käuferin berechtigt, die in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abzuziehen. Die Mehrwertsteuer werde im Vertrag nur erwähnt, damit die Parteien ihre mehrwertsteuerlichen Verfahrenspflichten erfüllen könnten.

In seiner Vernehmlassung vom 20. November 2006 beantragt das Kreisgrundbuchamt, die Beschwerde sei abzuweisen.

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

1.

Gemäss Art. 27 Abs. 2 HPG können Einspracheverfügungen des Kreisgrundbuchamts bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion angefochten werden. Die X. AG als Käuferin ist für die Handänderungssteuer steuerpflichtig (Art. 2 Bst. a HPG). Sie ist mit ihren Begehren im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen, durch die ablehnende Einspracheverfügung des Kreisgrundbuchamts beschwert und somit zu deren Anfechtung befugt. Eingereicht und unterzeichnet war die Beschwerde vom 23. Oktober 2006 zunächst von der Z. AG. Nachdem diese von der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion darauf aufmerksam gemacht worden war, dass sie nicht befugt sei, die Beschwerdeführerin zu vertreten (Art. 15 Abs. 4 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21] i.V.m. Art. 26 HPG), wurde die Beschwerdeschrift nachträglich von einer einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsrätin der X. AG unterzeichnet. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

Gemäss Art. 1 i.V.m. Art. 5 HPG ist bei Handänderungen von Grundstücken eine Handänderungssteuer zu entrichten. Die Steuer wird dabei auf Grund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen (Art. 6 Satz 1 HPG). Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die der Erwerber oder die Erwerberin dem Veräusserer oder der Veräusserin oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (Art. 6 Satz 2 HPG; praktisch gleich lautend bereits Art. 7 des bis 30. September 1992 geltenden Gesetzes vom 15. November 1970 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben [aHPAG]). Bei Kaufverträgen über eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit und bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit erworben wird, ist die Steuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu bemessen (Art. 6a HPG).

3.

3.1 Vorliegend stellt sich die Frage, ob die Mehrwertsteuer Teil der *Gegenleistung* ist, die die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer bildet. Die Gegenleistung ist nur insoweit Bemessungsgrundlage, als sie Entgelt für liegenschaftliche Werte darstellt (PETER RUF, Kommentar zum Gesetz betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, Diss. Bern 1985, Art. 7 aHPAG N. 3). Massgebend ist einzig der kausale Zusammenhang zwischen der Gegenleistung und der Eigentumsübertragung an einem Grundstück. Unerheblich ist die Form und die Bezeichnung, unter welcher die Entschädigung geleistet wird; massgebend ist lediglich, dass es sich um eine Gegenleistung für das übertragene Grundstück handelt (PETER RUF, a.a.O., Art. 7 aHPAG N. 8; vgl. zum Ganzen auch HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, 9. Aufl. 2001, § 28 N. 15-17; GABRIELLA RÜEGG-PEDUZZI, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, Diss. Zürich 1989, S. 139-141).

3.2 Gemäss Art. 2 MWSTG darf, was dieses Gesetz als Gegenstand der Mehrwertsteuer erklärt, von der Steuer ausnimmt oder befreit, von den Kantonen und Gemeinden keiner gleichartigen Steuer unterstellt werden (vgl. auch Art. 134 der Bundesverfassung [BV; SR 101]). Billettsteuern und Handänderungssteuern gelten nicht als gleichartig (Art. 2 Satz 2 MWSTG). Die Mehrwertsteuer und die Handänderungssteuer unterscheiden sich durch ihren Charakter: Während die Mehrwertsteuer eine Verbrauchssteuer ist, die letztlich der Verbraucher bezahlt (vgl. Art. 1 Abs. 1 MWSTG), ist die Handänderungssteuer eine Rechtsverkehrssteuer, die vom Grundstückerwerber getragen wird (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 28 N. 3; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 203 f.).

Das Bundesrecht schliesst somit nicht aus, dass ein Rechtsvorgang sowohl von der Mehrwertsteuer als auch von der Handänderungssteuer erfasst wird. Bemessungsgrundlage ist bei beiden Steuern das Entgelt (Art. 33 Abs. 1 MWSTG, Art. 6 HPG). Zur Beantwortung der vorliegend umstrittenen Frage, ob die Handänderungssteuer auf dem Betrag der erhobenen Mehrwertsteuer verlangt werden kann, enthält Art. 2 MWSTG keine Aussage. Es ist durch Auslegung des kantonalen Rechts zu beantworten, ob die Mehrwertsteuer Teil der Gegenleistung im Sinne von Art. 6 HPG ist.

4.

4.1 Die Mehrwertsteuer ist eine Nettoallphasensteuer und zeichnet sich dadurch aus, dass die Steuer auf jeder Stufe der Leistungserbringung durch die steuerpflichtige Person erhoben wird, wobei jeweils die auf der vorangegangenen Stufe bezahlte Steuer von der Steuerschuld in Abzug gebracht werden kann (sog. Vorsteuerabzug). Die steuerpflichtigen Personen sollen nicht mit der Mehrwertsteuer belastet werden, sondern die Steuer auf die Konsumenten überwälzen; diese sollen Steuerträger sein. Den steuerpflichtigen Personen kommt dabei lediglich die Funktion zu, im Auftrag des Staates die Steuer einzuziehen (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 24 N. 11).

4.2 Der Verkauf von Grundstücken ist ein Umsatz, der von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist (Art. 18 Ziff. 20 MWSTG). Obwohl das Bundesrecht nicht ausschliesst, dass ein Rechtsvorgang sowohl von der Mehrwertsteuer als auch von der Handänderungssteuer erfasst wird (Art. 2 MWSTG; vorne E. 3.2), soll mit der Ausnahmebestimmung erreicht werden, dass jene Transaktionen, die den kantonalen Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern unterliegen, nicht auch noch mit der Mehrwertsteuer belastet werden (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 24 N. 137). Wird ein Umsatz von der Steuer ausgenommen und wird nicht nach Art. 26 MWSTG für seine Versteuerung optiert, so darf die Steuer auf den Lieferungen und den Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen, die zwecks Erzielung eines solchen Umsatzes im In- und Ausland verwendet werden, nicht als Vorsteuer abgezogen werden (Art. 17 MWSTG). Die fehlende Möglichkeit des Vorsteuerabzugs ist der Hauptgrund, dass Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG die Möglichkeit einräumt, dass steuerpflichtige Personen diejenigen Umsätze, die gemäss Art. 18 Ziff. 2–6, 20 und 21 von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind (bei Umsätzen nach den Ziff. 20 und 21 ohne den Wert des Bodens), freiwillig der Versteuerung unterstellen lassen können (sog. Option). Das wirtschaftliche Interesse an einer freiwilligen Versteuerung mittels der Immobilien-Option besteht immer dann, wenn die Geltendmachung eines Vorsteuerabzugs auf mehrwertsteuerbelasteten Investitionen in Liegenschaften erwünscht ist oder eine entsprechende Eigenverbrauchsbesteuerung (Art. 5 Bst. c MWSTG) vermieden werden soll. Dies kann sowohl im Interesse des Eigentümers (Ver-

äusserer, Vermieter usw.) als auch des Empfängers (Käufer, Mieter usw.) liegen. Ein grosses Interesse besteht vor allem für sämtliche geschäftlich nutzbaren Liegenschaften, die nach Einführung der Mehrwertsteuer entweder neu gebaut oder umgebaut wurden oder für die sonst mehrwertsteuerbelastete Dienstleistungen oder Materiallieferungen in erheblichem Umfang bezogen wurden. Werden solche Liegenschaften an einen vorsteuerabzugsberechtigten Abnehmer verkauft oder vermietet, so kann durch die optierte Versteuerung dieser Umsätze - kombiniert mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs - die Mehrwertsteuerbelastung beseitigt und damit der Verkauf oder die Vermietung verbilligt werden (ANDREAS FLÜCKIGER, Die Mehrwertsteuer bei öffentlich beurkundeten Grundstücksgeschäften, in ZBGR 1996 S. 73 Ziff. 2.1; vgl. auch ZBGR 2007 S. 332 E. 4a).

5.

5.1 Im vorliegend zu beurteilenden Fall hat sich die Verkäuferin im Vertrag verpflichtet, den Verkaufspreis für die Gebäude in Anwendung von Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG der Mehrwertsteuer zu unterstellen. Dies hat zur Folge, dass die Verkäuferin die Steuer einerseits der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu entrichten hat (Art. 47 MWSTG) und andererseits zum Verkaufspreis hinzurechnet und damit auf die Käuferin überwälzt. In ihrer Steuerabrechnung zuhanden der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann die Verkäuferin die ihr von anderen steuerpflichtigen Personen in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen (Art. 38 MWSTG). Entscheidend ist nun, dass die Käuferin in einem späteren Zeitpunkt – z.B. bei einem Weiterverkauf der Gebäude - ebenfalls einen Vorsteuerabzug vornehmen kann, und zwar in der Höhe der ihr von der Verkäuferin überwälzten Mehrwertsteuer. Der Mehrwertsteuerbetrag macht gleichsam einen „Durchlauf“ von der Käuferin zur Verkäuferin über die Eidgenössische Steuerverwaltung wieder zurück zur Käuferin. Zwar hat die Verkäuferin ein wirtschaftliches Interesse an der Unterstellung unter die Mehrwertsteuer (vgl. oben E. 4.2), doch bezahlt die Käuferin - obwohl ihr die Steuer überwälzt wird - wegen des Vorsteuerabzugs nicht mehr als der eigentliche Kaufpreis. Die Käuferin bezahlt im Ergebnis nur den vereinbarten Kaufpreis ohne die Mehrwertsteuer.

5.2 Mit dieser Begründung wird in den Kantonen Zürich, Freiburg, Schwyz und Solothurn die Handänderungssteuer auf dem Betrag der Mehrwertsteuer nicht erhoben (Verfügung der Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 20. März 2006, in ZBGR 2007 S. 332 E. 4b, mit Hinweisen auf die Praxis anderer Kantone). Nach den von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Unterlagen scheint der Kanton Glarus – allerdings mit unklarer Begründung - die gleiche Praxis zu haben (Einspracheverfügung des Grundbuchamts vom 23. August 2006 i.S. Z. AG). Dabei ist nicht zu verkennen, dass – und darin ist der Vorinstanz zuzustimmen – die Praxis der anderen Kantone nicht unbesehen auf den

Kanton Bern übertragen werden kann. So geht es bei den zitierten Verfügungen der Kantone Zürich und Glarus um eine Gebühr, die bei Eigentumsänderungen auf dem Verkehrswert erhoben wird. Ebenfalls nach dem Verkehrswert bemisst sich die Handänderungssteuer im Kanton Solothurn (Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 3. Mai 1999, in Steuerpraxis SO 1999 Nr. 11). Mit der bernischen Handänderungssteuer vergleichbar ist indessen die Handänderungssteuer der Kantone Schwyz und Freiburg, die auf der Gegenleistung für den Grundstückerwerb erhoben wird (betreffend Schwyz: Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, VGE 718/01 vom 22. März 2002, in EGVSZ 2002 S. 68 E. 1a). Die kantonal unterschiedliche Ausgestaltung der Handänderungssteuern oder –gebühren ändert nichts am Grundsatz, dass die erhobene Mehrwertsteuer keinen Einfluss hat auf die Vereinbarung der Vertragsparteien über den Kaufpreis. Wie das Steuergericht des Kantons Solothurn im zitierten Entscheid vom 3. Mai 1999 im Zusammenhang mit der Ermittlung des Verkehrswerts zu Recht festgehalten hat, ist kein wirtschaftlich denkender Käufer, der nicht den Vorsteuerabzug vornehmen kann, bereit, den Zuschlag (nämlich die auf dem Kaufpreis erhobene Mehrwertsteuer) zu bezahlen. Ein Käufer werde den Gesamtpreis mit Einschluss der Mehrwertsteuer bezahlen, weil er bei der nächsten Mehrwertsteuerabrechnung diesen Betrag als Vorsteuer abziehen könne. In diesem Sinne könne nicht von einer Zusatzleistung des Erwerbers gesprochen werden, wie sie etwa vorkomme, wenn die durch den Verkäufer zu zahlende Grundstückgewinnsteuer mitübernommen werde (Steuerpraxis SO 1999 Nr. 11 E. 4). Für den Verkäufer ist der Betrag der Mehrwertsteuer keine Gegenleistung für das Grundstück, weil er ihn an die Eidgenössische Steuerverwaltung abzuliefern hat. Ohne auf die kantonal unterschiedlich ausgestalteten Handänderungssteuern im Einzelnen einzugehen, hält FLÜCKIGER (a.a.O., S. 73 Ziff. 2.8) in allgemeiner Weise fest, es sollte unbestritten sein, dass für die Bemessung der kantonalen oder kommunalen Handänderungsabgaben (inklusive Grundbuchgebühren, die nach dem Wert des Objektes festgelegt würden) der vom Käufer zu bezahlende Mehrwertsteuerbetrag nicht zum Kaufpreis hinzugerechnet werden dürfe. BLUMENSTEIN/LOCHER (a.a.O., S. 283) weisen darauf hin, bei den Rechtsverkehrssteuern – um eine solche handelt es sich bei der Handänderungssteuer (vgl. oben E. 3.2) - gehe es darum, das Substrat, d.h. den ökonomischen Effekt des Übertragungsrechtsgeschäftes, zu ermitteln. Dieser bestehe in dem geldwerten Anspruch, der dem Übertragenden aus dem Übertragungsrechtsgeschäft zustehe. Ohne Bedeutung sei dabei, in welcher Weise später dieser Anspruch erfüllt werde. Infolgedessen sei bei der Steuerbemessung lediglich auf den Nominalwert dieses Anspruches und nicht auf die gestützt darauf erfolgende effektive Leistung abzustellen

5.3 Aus diesen von der Rechtsprechung und der Lehre geäusserten Ansichten über den Charakter der Mehrwertsteuer bei Grundstückveräusserungen ist zu

schliessen, dass diese Steuer keinen liegenschaftlichen Wert darstellt. Damit unterscheidet sie sich – wie das Steuergericht des Kantons Solothurn im zitierten Entscheid vom 3. Mai 1999 richtig erkannt hat –, von der Grundstückgewinnsteuer. Auch im Kanton Bern wird bei der Handänderungssteuer die Grundstückgewinnsteuer als normale zusätzliche Gegenleistung für den Grundstückserwerb behandelt, sofern sich der Käufer zur deren Übernahme verpflichtet (PETER RUF, a.a.O., Art. 7 aHPAG N. 18). Die Übernahme geschieht ausserordentlicherweise und ist eine echte Gegenleistung; sie kann auch nicht wie die Mehrwertsteuer als „Vorsteuer“ abgezogen werden.

6.

6.1 Das gefundene Ergebnis wird bestätigt durch einen Blick auf die Bedeutung der Mehrwertsteuer bei der *Grundstückgewinnsteuer*. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen (u.a.) Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken (vgl. Art. 128 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Der Unterschied zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) ergibt den Rohgewinn. Der um den Besitzesdauerabzug und die Verlustanrechnung verminderte Rohgewinn ergibt den steuerbaren Grundstückgewinn (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG). Als Erlös gilt der gesamte Wert aller vermögenswerten Leistungen, zu denen sich die erwerbende Person gegenüber der veräussernden Person zu deren Gunsten oder zu Gunsten einer Drittperson verpflichtet (Art. 138 Abs. 1 StG). Als Erwerbspreis von Grundstücken gilt der im Grundbuch eingetragene oder der tatsächlich bezahlte niedrigere Preis (Art. 139 Abs. 1 Satz 1 StG).

6.2 Während bei der Handänderungssteuer die *Gegenleistung* die Bemessungsgrundlage darstellt (Art. 6 Satz 1 HPG), ist diese Leistung bei der Grundstückgewinnsteuer zumindest ein Element der Bemessungsgrundlage (Erlös gemäss Art. 138 Abs. 1 StG; zum Ganzen vgl. PETER LOCHER, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976, S. 61 ff.). Es ist daher zulässig, die Handänderungssteuer und die Grundstückgewinnsteuer bezüglich der Behandlung der Mehrwertsteuer miteinander zu vergleichen (vgl. FELIX RICHNER, Steuern und andere Abgaben beim Grundstückkauf, in ALFRED KOLLER [Hrsg.], Der Grundstückkauf, 2. Aufl. 2001, § 12 N. 26 Fn. 14). Von Interesse ist daher, wie bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Grundstückgewinnsteuer die Mehrwertsteuer und andere Steuern behandelt werden. Vorab ist festzuhalten, dass die Übernahme der *Grundstückgewinnsteuer selbst* Teil des Erlöses im Sinne von Art. 138 StG ist (MARKUS LANGENEGGER, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer, 2002, Art. 138 N. 8; PETER LOCHER, a.a.O., S. 61). Diesbezüglich herrscht Übereinstimmung mit der Handänderungssteuer, wo die Grundstückgewinnsteuer als Gegenleistung für den Grundstückserwerb betrachtet wird (oben E. 5.3). Das Gleiche gilt hinsichtlich

des Erwerbspreises, wie Art. 139 Abs. 1 Satz 2 StG ausdrücklich bestimmt (MARKUS LANGENEGGER, a.a.O., Art. 139 N. 5).

6.3 Anders verhält es sich dagegen bei der Behandlung der Mehrwertsteuer: Wenn diese als Vorsteuer rückforderbar ist, stellt sie bei der Grundstückgewinnsteuer weder Anlagekosten- noch Erlösbestandteil dar. Der Grundstückgewinnberechnung bei Option wird in Bezug auf die Mehrwertsteuer eine Netto-Betrachtung zugrunde gelegt (MARKUS LANGENEGGER, a.a.O., Art. 142 N. 47-52; Berner Notar 2002 S. 237/238; anders offenbar die Praxis im Kanton Zürich: vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 220 N. 46 f.). Auch bei der Grundstückgewinnsteuer geht man also davon aus, dass die Mehrwertsteuer, sofern sie als Vorsteuer rückforderbar ist, keinen Einfluss haben soll auf die Anlagekosten und den Erlös.

7.

Im vorliegenden Fall beträgt der Kaufpreis für die Grundstücke inklusive Mehrwertsteuer gemäss Vertrag nominell Fr. 13'355'398.00. Die Vertragsparteien haben jedoch offengelegt, wie sich der Preis zusammengesetzt. Der Kaufpreis wurde aufgeteilt in einen mehrwertsteuerpflichtigen und einen nicht mehrwertsteuerpflichtigen Teil. Dabei wurde festgehalten, dass die Mehrwertsteuer auf dem mehrwertsteuerpflichtigen Teil, für den die Option gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTG gewählt wurde, Fr. 810'398.00 betrage. Der Zweck dieser Kaufpreisaufteilung besteht darin, erkenntlich zu machen, in welcher Höhe die Vertragsparteien die Steuer als Vorsteuer abziehen können. Die Kaufpreisaufteilung lässt erkennen, dass die Gegenleistung für die Grundstücke nur aus dem Preis für den Boden und die Gebäude (Fr. 12'545'000.00), nicht aber aus dem Betrag der Mehrwertsteuer bestehen soll. Wäre die Mehrwertsteuer Teil der Gegenleistung, würde die vorgenommene Preisaufteilung keinen Sinn machen. Der Betrag von Fr. 12'545'000.00 bildet die Gegenleistung nach Art. 6 HPG. Die Beschwerdeführerin schuldet deshalb eine Handänderungssteuer von Fr. 225'810.00. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen und die Verfügung des Kreisgrundbuchamts vom 22. September 2006 aufzuheben.

8.

8.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Kanton die Verfahrenskosten (Art. 108 Abs. 1 VRPG).

8.2 Die Beschwerdeführerin beantragt, es sei ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen, da der Z. AG als ihrer Vertreterin Kosten entstanden seien, die sie ihr (der X. AG) in Rechnung stellen werde. - Nach Art. 104 Abs. 2 VRPG kann die Verwaltungsjustizbehörde bei aufwendigen Verfahren Privaten, die ihren Prozess

selber geführt haben, eine angemessene Parteientschädigung und Auslagenersatz zuerkennen. Solcher Ersatz wird jedoch nur ausnahmsweise und mit grosser Zurückhaltung zugesprochen. Er wird auf aufwendige Verfahren beschränkt, in denen die beteiligte Privatperson durch sorgfältige Auseinandersetzung mit den sich stellenden Fragen und durch erheblichen persönlichen Aufwand wesentlich zur Entscheidungsfindung beigetragen hat (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 104 N. 12; BGE 113 Ib 357). Ersetzt werden etwa Kosten eines Gutachtens, das der Beschwerdeführer in Auftrag gegeben und bezahlt hat und das einen wichtigen Beitrag zur Entscheidungsfindung leisten konnte, oder Auslagen wie hohe Reisekosten zu Augenscheinen und dergleichen.

Im vorliegenden Fall sind diese Voraussetzungen nicht gegeben. Der Aufwand erschöpfte sich im Verfassen der Beschwerdeschrift und dem Zusammenstellen der Beilagen. Die Beschwerdeschrift weist keinen über das Übliche hinausgehenden Umfang auf. Dass der Aufwand ein ausserordentliches Mass erreicht hat, macht auch die Beschwerdeführerin nicht geltend. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführerin die Beschwerde von der Z. AG verfassen liess, die sie dafür entschädigen muss. Aufgrund des Anwaltsmonopols, das im Verwaltungsjustizverfahren gilt, war die Z. AG nicht befugt, die Beschwerdeführerin rechtsgültig zu vertreten. Sie hat daher auch keinen Anspruch, wie ein Anwalt entschädigt zu werden (Art. 15 Abs. 4 VRPG i.V.m. Art. 26 HPG; vgl. oben E. 1). Eine Parteientschädigung ist deshalb nicht zu sprechen.

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

1.1 Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Verfügung des Kreisgrundbuchamts vom 22. September 2006 aufgehoben.

1.2 Die Handänderungssteuer wird festgesetzt auf Fr. 225'810.00.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.

3.

Parteikosten werden nicht gesprochen.