

Justiz-, Gemeinde-
und Kirchendirektion
des Kantons Bern

Direction de la justice,
des affaires communales et
des affaires ecclésiastiques
du canton de Berne

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

32.13-08.140



Beschwerdeentscheid vom 18. Mai 2009

Handänderungssteuerpflicht; Ausschliesslichkeit und Unwiderruflichkeit des gemeinnützigen Zwecks (Art. 12 Bst. f HPG)

Befreiung von der Handänderungssteuerpflicht von juristischen Personen ist nur zu bejahen, wenn das Grundstück unmittelbar, ununterbrochen und fortwährend dem gemeinnützigen Zweck dient; insbesondere muss die gemeinnützige Nutzung zumindest im Zeitpunkt der Veranlagung vorliegen. Bestätigung der Praxis.

Assujettissement à l'impôt sur les mutations; exclusivité et irrévocabilité du but d'utilité publique (art. 12, lit. f LIMG)

L'exemption de l'assujettissement à l'impôt sur les mutations des personnes morales ne peut être approuvée que dans le cas où l'immeuble sert de manière immédiate, ininterrompue et constante à un but d'utilité publique. L'affectation à un but d'utilité publique doit en particulier être effective au moment de la taxation. Confirmation de la pratique.

Sachverhalt

A.

Am 22. April 2008 stimmte die Mitgliederversammlung der (rechtlich als Verein organisierten) Vereinigung X. dem Kauf der Liegenschaften A.-Strasse Nrn. 10, 20, 30 und 40 in der Gemeinde B. (Parzellen Gemeinde B. Gbbl. Nrn. 1000, 2000 und 3000) zu. Laut dem Versammlungsprotokoll folgte sie zudem der Empfehlung des Vorstandes, diese Liegenschaften abzubrechen und an deren Stelle – bis zum Bau der geplanten neuen Liegenschaften – provisorische Parkplätze zur Vermietung zu erstellen. Mit Kaufvertrag vom 3. Juni 2008 erwarb die Vereinigung X. die besagten Grundstücke zu einem Gesamtpreis von Fr. 500'000.–. Am 4. Juni 2008 meldete die verkündende Notarin C. den Kaufvertrag zur grundbuchlichen Behandlung beim Kreisgrundbuchamt (nachfolgend Grundbuchamt) an. In der Selbstdenklaration erklärte sie, gemäss Art. 12 Bst. f des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern (HPG; BSG 215.326.2) bestehe keine Steuerpflicht.

Das Grundbuchamt setzte in seiner Veranlagungsverfügung vom 4. August 2008 die Handänderungssteuern auf Fr. 9'000.– (1,8 % von CHF 500'000.–) fest. Zur Begründung führte es aus, Art. 12 Bst. f HPG sei nicht anwendbar, da auf dem Vertragsobjekt Parkplätze vermietet würden.

Dagegen erhob die Vereinigung X. Einsprache. Das Grundbuchamt bestätigte mit Einspracheverfügung vom 1. September 2008 seine Veranlagungsverfügung.

B.

Gegen die Einspracheverfügung führt die Vereinigung X., vertreten durch Notarin C., am 2. Oktober 2008 Verwaltungsbeschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK). Sie beantragt, die Einspracheverfügung vom 1. September 2008 sei aufzuheben und es seien keine Handänderungssteuern zu erheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. In der Begründung führt sie zudem aus, es sei allenfalls zu prüfen, ob die Steuerbefreiung gemäss Art. 12 Bst. f HPG mit einer Auflage im Sinne eines Verbots der Vermietung von Parkplätzen zu gewähren sei.

C.

Das Grundbuchamt beantragt in der Beschwerdevernehmlassung vom 5. November 2008 die Abweisung der Verwaltungsbeschwerde. Zur Begründung verweist es insbesondere auf den Wortlaut von Art. 12 Bst. f HPG sowie die Entstehungsgeschichte der Norm.

In den Schlussbemerkungen vom 10. Dezember 2008 bestätigt die Beschwerdeführerin ihre Rechtsbegehren. Sofern die Vermietung von Parkplätzen die Steuerbefreiung ausschliesse, sei ihr zudem Gelegenheit zu geben, eine entsprechende Verzichtserklärung 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.

1.1. 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). Für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde ist die JGK zuständig (Art. 27 Abs. 2 HPG).

1.2. Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den ablehnenden Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 65 Abs. 1 VRPG). Sie ist daher zur Beschwerde legitimiert. Auf die durch die zur Vertretung befugte Notarin (Art. 26 Abs. 2 HPG) form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3 Vorliegend streitig und zu prüfen ist die Frage nach der Handänderungssteuerpflicht der Beschwerdeführerin. Ausdrücklich nicht beanstandet wird die Bemessung der Steuer, so dass auf die Höhe des veranlagten Betrags von Fr. 9'000.– nicht weiter einzugehen ist.

2.

Beim Erwerb eines Grundstückes ist dem Kanton grundsätzlich eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 Bst. a HPG). Art. 12 HPG sieht eine Reihe von Ausnahmen von der Steuerpflicht vor. So ist unter anderem keine Handänderungssteuer geschuldet 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).

3.

3.1. Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie sei von der Kantonalen Steuerverwaltung als gemeinnützige Institution anerkannt. Sie sei bereits Eigentümerin der Liegenschaft A.-Strasse Nr. 50 (Parzelle Gemeinde B. Gbbl. Nr. 4000) und habe das angrenzende Areal an der A.-Strasse Nrn. 10 und 20-40 erworben, um darauf möglichst bald ein neues Gebäude mit einem Gottesdienstsaal sowie Räumen für die Jugendarbeit zu erstellen. Eine Drittvermietung von Räumen sei dabei nicht vorgesehen. Das heutige Gebäude der Beschwerdeführerin verfüge über keine eigenen Parkplätze. In der Überbrückungsphase zwischen dem Abbruch der bestehenden Gebäude und dem Bau des neuen Kultusgebäudes sei beabsichtigt, den Vereinsmitgliedern auf der Fläche der neu erworbenen Liegenschaften die von ihnen vor allem

abends und an den Wochenenden benötigten Parkplätze zur Verfügung zu stellen. Tagsüber sollen die Parkplätze während dieser Phase an Dritte vermietet werden, um mit dem daraus resultierenden Mietertrag die hohe Hypothekarzinsbelastung für den Verein mindern zu helfen. Der Vermietung komme eine untergeordnete Bedeutung zu, sie sei zeitlich äusserst eng beschränkt und diene ausschliesslich der Finanzierung des neuen Vereinsgebäudes. Es werde kein eigennütziger Zweck damit verfolgt. Die Drittvermietung von Parkplätzen sei vorläufig bloss eine Option, die rechtlich noch nicht gesichert sei (Baubewilligungsverfahren, Risiko eines Bauabschlages). Schliesslich könne Art. 12 Bst. f HPG weder aus seinem Wortlaut noch aus den Materialien derart streng ausgelegt werden, wie dies die Vorinstanz getan habe. Eine völlig untergeordnete Ertragsnutzung müsse nicht zwingend zum Ausschluss der Steuerbefreiung führen. Die Ausschliesslichkeit und Unwiderruflichkeit könne auch dann erfüllt sein, wenn das fragliche Grundstück mit seinem Ertragswert einem gemeinnützigen Zweck diene. Da es sich bei der Veranlagung der Handänderungssteuer um einen verwaltungsrechtlichen Akt handle, seien Auflagen (Verbot der Vermietung von Parkplätzen) zulässig. Sofern die vorübergehende Vermietung von Parkplätzen die Steuerbefreiung ausschliesse, müsse der Beschwerdeführerin Gelegenheit für eine entsprechende Verzichtserklärung eingeräumt werden.

3.2. Das Grundbuchamt hält dafür, der Steuerbefreiungstatbestand von Art. 12 Bst. f HPG sei nicht erfüllt. Gestützt auf den klaren Gesetzeswortlaut und die Entstehungsgeschichte sei eine Steuerbefreiung ausgeschlossen, wenn das Grundstück nicht ausschliesslich und unwiderruflich einem gemeinnützigen Zweck diene. Die Gemeinnützigkeit müsse im Zeitpunkt der Veranlagung als ausschliesslich und unwiderruflich erscheinen. Durch die Vermietung von Parkplätzen würden vorliegend jedoch auch wirtschaftliche Interessen anvisiert. Die Vermietung diene eigenen und nicht fremdnützigen Interessen, was eine Steuerbefreiung ausschliesse.

4.

Vorliegend steht fest und ist unter den Parteien unbestritten, dass die Beschwerdeführerin seit langem als gemeinnützige Institution anerkannt ist und sich daher grundsätzlich auf Art. 12 Bst. f HPG berufen kann. Weiter ist unbestritten bzw. wird von der Beschwerdeführerin anerkannt, dass sie mit der vorgesehenen vorübergehenden Parkplatzvermietung an Dritte einen Erlös erzielen will. Zu prüfen bleibt im Folgenden, ob die handändernden Grundstücke trotz dieser Ertragsnutzung ausschliesslich und unwiderruflich öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken im Sinne von Art. 12 Bst. f HPG dienen. Sofern dies verneint würde, wäre weiter zu prüfen, ob auch eine bloss vorübergehende, erst geplante Ertragsnutzung den steuerbefreienden Tatbestand von Art. 12 Bst. f HPG erfüllt.

4.1. Das Verwaltungsgerichts des Kantons Bern hat sich in seinem Urteil vom 2. April 2007 ausführlich mit dem Begriff des *ausschliesslichen* und *unwiderruflichen* Dienens im Sinne von Art. 12 Bst. f HPG auseinandergesetzt (VGE 22728 in BVR 2007 S. 454 E. 4.2 ff. mit zahlreichen Hinweisen). Demzufolge verlangt die Ausschliesslichkeit, dass das erworbene

Grundstück keiner anderen Nutzung als derjenigen, die dem betreffenden öffentlichen Zweck dient, zugeführt wird; eine Steuerbefreiung kommt nur dann in Frage, wenn das handändernde Grundstück *unmittelbar* mit seinem Verwendungszweck der Verwirklichung von gemeinnützigen Zielen dient. Insbesondere rechtfertigt sich ein Steuererlass nicht, wenn das Grundstück dem gemeinnützigen Zweck lediglich mit seinem Ertrag dient. Unwiderrufliches Dienen sei gegeben, wenn ein Grundstück dem entsprechenden öffentlichen (resp. gemeinnützigen) Zweck ununterbrochen und fortwährend bzw. während der gesamten Dauer seiner Zugehörigkeit zum betreffenden Vermögen dient. Gerade weil eine abschliessende Beurteilung des Kriteriums der Unwiderruflichkeit bei einer einmalig zu entrichtenden Steuer schwierig sei, müsse die entsprechende öffentliche (resp. gemeinnützige) Nutzung, welche auch zukünftig verfolgt werden soll bzw. muss, zumindest im Zeitpunkt der Veranlagung vorliegen (vgl. dazu auch den Entscheid der JGK vom 5. Juni 2008 [Nr. 32.13-07.42] und BN 2008 S. 349 f.).

Es besteht kein Anlass, von dieser Praxis abzuweichen.

4.2. Die Beschwerdeführerin beabsichtigt, auf ihren neu erworbenen Grundstücken während der Zeit zwischen dem Abbruch der bestehenden Gebäude und dem Bau des geplanten Kultusgebäudes Parkplätze zu errichten. Diese sollen tagsüber an Dritte vermietet werden, um einen Mietertrag zu erzielen. Diese Einnahmen sollen dazu dienen, die der Beschwerdeführerin durch den Grundstückserwerb anfallenden erheblichen Hypothekarzinse zu bezahlen. Die Grundstücke selbst werden somit während der fraglichen Zeitspanne primär dazu verwendet, einen wirtschaftlichen Ertrag zu erzielen. Indem dieser Ertrag zur Deckung der Hypothekarzinskosten beitragen soll, dienen die handändernden Grundstücke dem gemeinnützigen Zweck der Beschwerdeführerin nur mittelbar. Dies kann nach der Rechtsprechung keine Steuerbefreiung begründen. Auch wenn dieser wirtschaftlichen Nutzung insgesamt nur eine untergeordnete Bedeutung zukommen sollte, fehlt es damit doch an der Voraussetzung der ausschliesslichen und unmittelbaren Gemeinnützigkeit. Demnach ist die Beschwerde schon aus diesem Grund abzuweisen.

4.3. Unbestritten hatte die Mitgliederversammlung der Vereinigung X. schon am 22. April 2008 beschlossen, auf dem fraglichen Areal nach Abriss der bestehenden Liegenschaften Parkplätze erstellen zu lassen und diese zu Ertragszwecken teilweise an Dritte zu vermieten. Den Ausführungen der Beschwerdeführerin zufolge besteht diese Nutzungsabsicht auch heute noch. Auf diesen massgeblichen Vereinsbeschluss musste das Grundbuchamt im Zeitpunkt der ursprünglichen Veranlagungsverfügung vom 4. August 2008 wie auch der Einspracheverfügung vom 1. September 2008 abstellen und deshalb verneinen, dass die handändernden Liegenschaften unwiderruflich (und ausschliesslich) gemeinnützig genutzt werden. Dies ist nicht zu beanstanden, zumal im Veranlagungszeitpunkt (und auch im Zeitpunkt der Einspracheverfügung) vorgesehen war (und im Übrigen auch weiterhin vorgesehen ist), dass die Grundstücke während der Phase bis zum Neubau des geplanten Kultusgebäudes eben in erster Linie einen wirtschaftlichen Ertrag erzielen sollen. Damit dienen

sie nicht ununterbrochen und fortwährend dem unmittelbaren gemeinnützigen Zweck der Vereinigung X..

4.4 Ob die Ertragsnutzung bloss vorübergehend erfolgen wird, spielt ebenso wenig eine Rolle wie die Frage, ob sie sich überhaupt realisieren lassen wird. Gemäss Art. 17 Abs. 2 HPG wird die Steuer aufgrund der Selbstdeklaration der steuerpflichtigen Person und der bei der Grundbuchanmeldung eingereichten Ausweise veranlagt. Entscheidend ist somit die Absicht der Nutzung, wie sie im Zeitpunkt der Grundbuchanmeldung bestanden hat, und wie sie mit den eingereichten Ausweisen, insbesondere dem Protokoll zum Beschluss der Mitgliederversammlung der Vereinigung X. vom 22. April 2008 auch belegt wurde. Dies deckt sich mit der gefestigten Praxis des Verwaltungsgerichts (vorne E. 4.1), wonach das Grundstück selbst (oder das Vermögen, zu dem es gehört) dauernd und ohne Unterbruch und bereits *im Zeitpunkt der Veranlagung* seinem öffentlichen bzw. gemeinnützigen Zweck unmittelbar dienen muss.

5.

Insgesamt steht fest, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gestützt auf Art. 12 Bst. f HPG nicht erfüllt sind. Die Beschwerde ist unbegründet und muss abgewiesen werden.

6.

Gemäss Art. 25 VRPG dürfen die Parteien so lange neue Tatsachen und Beweismittel in das Verfahren einbringen, als weder verfügt noch entschieden noch mit prozessleitender Verfügung das Beweisverfahren förmlich geschlossen worden ist. Daraus ergibt sich für das Verwaltungs- und das Verwaltungsbeschwerdeverfahren der Grundsatz, dass für die Beurteilung der Sachverhalt im Zeitpunkt des Entscheids massgebend ist (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art 25 N. 2; BVR 1992 S. 117 E. 2b).

Im Zeitpunkt der angefochtenen Verfügung vom 4. August 2008 lag der Beschluss der Mitgliederversammlung der Vereinigung X. vom 22. April 2008 vor, demzufolge auf den neu erworbenen Grundstücken vorübergehend Parkplätze erstellt und diese auch an Dritte vermietet werden sollen. Das Grundbuchamt musste beim Erlass der ursprünglichen Verfügung wie auch noch der Einspracheverfügung vom 1. September 2008 somit von der Drittvermietung der Parkplätze ausgehen, zumal damals keine Absicht der Beschwerdeführerin ersichtlich war, auf die Drittvermietung zu verzichten. Erst im vorliegenden Verfahren zieht die Beschwerdeführerin in Betracht, von der Drittvermietung abzusehen und eine entsprechende Verzichtserklärung einzureichen. Dies allerdings nur unter der Bedingung, dass die JGK aufgrund der beschlossenen Drittvermietung den Befreiungstatbestand von Art. 12 Bst. f HPG als nicht erfüllt betrachtet. Mit anderen Worten macht die Beschwerdeführerin die Abgabe einer Verzichtserklärung vom Ausgang des Verfahrens abhängig. Sie verlangt von der JGK implizit, ihr den beabsichtigten Entscheid vorab bekannt zu geben und ihr danach zu ermöglichen, die Verzichtserklärung als neues Beweismittel einreichen (und damit den Sachverhalt noch zu ihren Gunsten abändern) zu können.

Gestützt auf Art. 25 VRPG steht es den Parteien grundsätzlich offen, jederzeit entscheidungsrelevante Tatsachen und Beweismittel ins Verfahren einzubringen. Somit wäre es der Beschwerdeführerin möglich gewesen, eine Verzichtserklärung zu den Akten zu reichen. Dessen ungeachtet liegt bis heute keine solche vor. Das verfahrensleitende Rechtsamt hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und bestimmt die Art und den Umfang der Ermittlungen, ohne an die Beweisanträge der Parteien gebunden zu sein (Art. 18 Abs. 1 und 2 VRPG). Es hält die Beweislage mit Blick auf den Beschluss der Mitgliederversammlung vom 22. April 2008 für rechtsgenügend erstellt. Das Rechtsamt hat deshalb keine Veranlassung, die Beschwerdeführerin aufzufordern, zusätzliche Beweismittel einzureichen. Soweit diese geltend macht, es müsse ihr zunächst der vorgesehene Entscheid mitgeteilt und danach Gelegenheit zur Einreichung einer Verzichtserklärung gegeben werden, kann ihr nicht gefolgt werden. Es sind keine rechtlichen Grundlagen ersichtlich – und solche werden von der Beschwerdeführerin auch nicht genannt –, gestützt auf die den Parteien der vorgesehene Entscheid noch vor der Eröffnung zur Stellungnahme und zur Eingabe weiterer Beweismittel mitzuteilen wäre.

7.

Unter diesen Umständen kann hier offen gelassen werden, ob «eine Steuerbefreiung mit einer Auflage oder einem Vorbehalt (Verbot der Vermietung von Parkplätzen)», wie es die Beschwerdeführerin geltend macht, zulässig ist. In diesem Zusammenhang kann immerhin darauf hingewiesen werden, dass Bedingungen und Auflagen zwar geläufige (auch als Nebenbestimmungen bezeichnete) Erscheinungen des Verwaltungsrechts sind. Nach allgemeiner Auffassung bedürfen sie aber einer gesetzlichen Grundlage (vgl. zum Ganzen FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht 1986, S. 288 ff. und MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 49 N. 52 ff.). Das HPG enthält keine entsprechende Regelung (vergleichbar etwa mit den einschlägigen Bestimmungen von Art. 10b Abs. 4, 24 Abs. 2, oder 38 Abs. 3 des Baugesetzes vom 9. Juni 1985 [BauG; BSG 721.00]). Insofern dürfte es kaum haltbar sein, die Beschwerdeführerin von der Handänderungssteuer zu befreien und dies mit einem «Verbot der Vermietung von Parkplätzen», wie sie es ausdrücklich verlangt, zu verbinden. Abgesehen davon fragt sich, ob eine derartige Auflage überhaupt erforderlich und zweckmässig ist, wenn der Tatbestand der Steuerbefreiung nach Art. 12 Bst. f HPG erfüllt wäre. Diese Fragen brauchen aber – wie gesagt – im vorliegenden Verfahren nicht entschieden zu werden.

8.

Die unterliegende Beschwerdeführerin hat die entstandenen Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 104 Abs. 3 i.V.m. Art. 108 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der Justiz-, Gemeinde und Kirchendirektion von pauschal Fr. 1'000.– werden der Beschwerdeführerin zur Bezahlung auferlegt. Dieser Betrag wird ihr nach Rechtskraft des vorliegenden Entscheids mit separater Zahlungseinladung in Rechnung gestellt.

3.

Es werden keine Parteikosten gesprochen.