

Münstergasse 2
3011 Bern
Telefon 031 633 76 78
Telefax 031 633 76 25

32.13-15.42

Beschwerdeentscheid vom 8. September 2017

Handänderungssteuer: steuerneutrale Umstrukturierung (Art. 103 FusG i.V.m. Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG)



- a Eine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinne von Art. 103 FusG i.V.m. Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG liegt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, entgegen dem Wortlaut von Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG, auch dann vor, wenn die übernehmende Partei die Rechtsform einer Stiftung aufweist (E. 3).
- b Weil eine entsprechende gesetzliche Grundlage fehlt, kann gestützt auf Ziff. 5 der Weisung der JGK vom 25. Mai 2009 betreffend das Gesetz betreffend die Handänderungssteuer einer möglichen steuerpflichtigen Person keine Pflicht auferlegt werden, bei der Steuerverwaltung das Formular «Bestätigung einer Umstrukturierung gemäss Art. 22 bzw. 88 StG» einzuholen (E. 4.1). Zudem hat die Nichteinholung dieses Formulars bei der Steuerverwaltung nicht automatisch die Verneinung eines steuerneutralen Tatbestands gemäss Art. 103 FusG zur Folge (E. 4.2).

Impôt sur les mutations: restructuration sans incidence fiscale (art. 103 LFus en rel. avec l'art. 24, al. 3^{quater} LHID)

- a *Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il y a aussi restructuration sans incidence fiscale au sens de l'article 103 LFus en relation avec l'article 24, alinéa 3^{quater} LHID, contrairement à la teneur de l'article 24, alinéa 3^{quater} LHID, lorsque la partie reprenante revêt la forme juridique d'une fondation (c. 3).*
- b *Vu qu'une base légale ad hoc fait défaut, aucune obligation de demander à l'Intendance des impôts le formulaire «Attestation de restructuration au sens des articles 22 et 88 LI» ne peut être faite à une personne potentiellement imposable (c. 4.1) selon le chiffre 5 des directives de la JCE relatives à la loi*

concernant les impôts sur les mutations du 25 mai 2009. En outre, l'absence de demande de ce formulaire auprès de l'Intendance des impôts n'entraîne pas automatiquement le refus d'une situation fiscalement neutre conformément à l'article 103 LFus (c. 4.2).

Sachverhalt

A.

Am 4. Dezember 2013 erwarb die A._____ sämtliche Aktien der Z AG, welche als Aktivum unter anderem das Grundstück Jegenstorf 1-Gbbl. Nr. 1 inkl. einer Liegenschaft beinhaltete. Das Grundbuchamt Bern-Mittelland qualifizierte diesen Vorgang als wirtschaftliche Handänderung, so dass von der A._____ eine Handänderungssteuer von Fr. 146'521.30 bezahlt wurde.

Im März 2015 erwarb die A._____ das Grundstück Jegenstorf 1-Gbbl. Nr. 1 von der Z AG und am 5. März 2015 erfolgte die Grundbuchanmeldung dieser Vermögensübertragung. Diesen Vorgang qualifizierte das Grundbuchamt Bern-Mittelland als zivilrechtliche Handänderung und forderte die A._____ mit Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2015 zur Zahlung der Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 90'000.– auf.

B.

Die A._____ erhob am 22. Juni 2015 Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2015. Mit Einspracheverfügung vom 10. August 2015 bestätigte das Grundbuchamt Bern-Mittelland die angefochtene Veranlagungsverfügung.

C.

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamts Bern-Mittelland vom 10. August 2015 führt die A._____, vertreten durch Rechtsanwalt C._____, mit Eingabe vom 10. September 2015 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK). Sie beantragt die Aufhebung der Einspracheverfügung des Grundbuchamts Bern-Mittelland vom 10. August 2015 und die Feststellung, dass keine Handänderungssteuer geschuldet ist.

In seiner Vernehmlassung vom 13. November 2015 beantragt das Grundbuchamt Bern-Mittelland die Abweisung der Beschwerde.

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

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

1.

1.1 Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamts betreffend Handänderungssteuer kann bei der JGK Beschwerde erhoben werden (Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer [HG; BSG 215.326.2]). Das Verfahren richtet sich gemäss Art. 26 Abs. 1 HG grundsätzlich nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21).

1.2 Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen. Sie ist durch die ablehnende Einspracheverfügung des Grundbuchamts besonders berührt, hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung und ist daher zur Beschwerde legitimiert (Art. 65 Abs. 1 VRPG).

Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

Gemäss Art. 1 i.V.m. Art. 5 HG ist bei Handänderungen von Grundstücken grundsätzlich eine Handänderungssteuer zu entrichten. Objekt dieser Rechtsverkehrssteuer ist der zivilrechtliche Eigentumsübergang (Art. 5 Abs. 1 Bst. a HG) und diesem gleichgestellte weitere Rechtsgeschäfte (Art. 5 Abs. 2 HG). Steuerpflichtig ist die rechtserwerbende Person (Art. 2 HG). Bemessen wird die Handänderungssteuer aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb, die aus allen vermögensrechtlichen Leistungen besteht, welche die erwerbende der veräussernden Person oder Dritten zu erbringen hat (Art. 6 HG).

3.

3.1 Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, dass trotz ihrer Rechtsform als Stiftung der Eigentumserwerb des Grundstücks Gegenstorf 1-Gbbl. Nr. 1 eine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinne von Art. 103 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG; SR 221.301) i.V.m. Art. 24 Abs. 3^{quater} des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) darstelle. Folglich sei keine Handänderungssteuer geschuldet.

3.2 Gemäss Art. 103 FusG ist die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen im Sinne von Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 und 3^{quater} StHG ausgeschlossen. Es handelt sich bei dieser Bestimmung um eine direkt anwendbare Bundesnorm, welche keiner Konkretisierung durch das kantonale Recht bedarf (BGE 138 II 557 E. 4.2; STEFAN

OESTERHELT, Umsetzung von Art. 103 FusG durch die kantonalen Gesetzgeber, StR 65/2010 S. 522).

Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG lautet wie folgt:

3^{quater} Zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst sind, können direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, Betriebe oder Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens zu den bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werten übertragen werden. Vorbehalten bleiben:

- a. die Übertragung auf eine Tochtergesellschaft nach Artikel 24 Abs. 3 Buchstabe d;
- b. die Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Gesellschaft, die nach Artikel 28 Absatz 2–4 besteuert wird.

Lehre und Rechtsprechung bezeichnen den Verweis von Art. 103 FusG auf die Umstrukturierung im Sinne von Art. 24 Abs. 3 und 3^{quater} StHG als missglückt (BGE 138 II 557 E. 5.2 m.w.H.; FISCHER/DORI, Handänderungssteuer bei konzerninterner Vermögensübertragung, Befreiung gilt - contra verba legis - auch für Stiftungen, StR 68/2013 S. 259 ff., 265). Gemäss Bundesgericht ist der Verweis von Art. 103 FusG dahingehend auszulegen, dass im Handänderungssteuerrecht lediglich der Begriff der «Umstrukturierung» massgebend und zu prüfen ist, unter Ausschluss aller übrigen Kriterien, welche das StHG für die Steuerbefreiung sonst noch vorsieht (BGE 138 II 557 E. 5.2). Das Bundesgericht stellt somit auf einen abstrakten Umstrukturierungsbegriff ab, so dass für das Vorliegen einer handänderungssteuerneutralen gruppeninternen (Vermögens-)Übertragung lediglich die Vermögensübertragung zwischen zwei inländischen Rechtsträgern stattfinden muss, welche unter einheitlicher Leitung eines Rechtsträgers zusammengefasst sein müssen (Konzern). Beim zu übertragenden Vermögenswert hat es sich um eine Liegenschaft des betrieblichen Anlagevermögens zu handeln (FISCHER/DORI, a.a.O., S. 266).

3.3 Gemäss dem Wortlaut von Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG sind Vermögensübertragungen zwischen unter einheitlicher Leitung stehenden Gesellschaften lediglich dann steuerneutral, wenn es sich bei den involvierten Gesellschaften um Kapitalgesellschaften und/oder Genossenschaften handelt. Somit kann bei einer wörtlichen Auslegung von Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG vorliegend keine steuerneutrale Übertragung der Liegenschaft erfolgen, weil es sich bei der Beschwerdeführerin als übernehmende Partei um eine Stiftung und nicht um eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft handelt.

Vom klaren Wortlaut einer Norm darf abgewichen werden, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er den wahren Sinn der Bestimmung nicht wiedergibt und zu vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnissen führt oder wenn er gegen den

Gerechtigkeitssinn bzw. das Gleichbehandlungsgebot verstösst (BGE 131 I 394 E. 3.2). Gemäss Bundesgericht führt der Wortlaut von Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG in Verbindung mit Art. 103 FusG zu einem Ergebnis, welches der Gesetzgeber nicht gewollt hat und welches gegen das Gleichbehandlungsgebot verstösst, so dass vom Wortlaut abgewichen werden darf. Dabei hält das Bundesgericht ausdrücklich fest, dass eine Vermögensübertragung zwischen zwei Unternehmen des gleichen Konzerns auch dann gestützt auf Art. 103 FusG i.V.m. Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG von der Handänderungssteuer befreit ist, wenn es sich bei der übernehmenden Partei um eine Stiftung handelt (BGE 138 II 557 E. 7).

3.4 Sowohl bei der übertragenden Z AG als auch der übernehmenden Beschwerdeführerin handelt es sich um inländische Rechtsträger, da beide ihren Sitz in der Schweiz haben. Dabei hält die Beschwerdeführerin als Muttergesellschaft sämtliche Aktien der Z AG, so dass auch das Kriterium der einheitlichen Leitung durch einen Rechtsträger (Konzern) erfüllt ist. Beim übertragenen Grundstück Jegenstorf 1-Gbbl. Nr. 1 handelte es sich um betriebliches Anlagevermögen der Z AG. Die übernehmende Beschwerdeführerin hat die Rechtsform einer Stiftung, welche gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung, entgegen dem Wortlaut von Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG, ebenfalls durch den nach Art. 103 FusG i.V.m. Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG statuierten Tatbestand der steuerneutralen Umstrukturierung erfasst ist. Somit sind sämtliche Kriterien einer steuerneutralen Umstrukturierung erfüllt.

3.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Tatbestand einer steuerneutralen Umstrukturierung im Sinne vom Art. 103 FusG i.V.m. Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG vorliegend erfüllt ist.

4.

4.1 Das Grundbuchamt Bern-Mittelland führt in seiner Einspracheverfügung vom 10. August 2015 aus, die Beschwerdeführerin habe nicht nachweisen können, dass es sich bei der zu beurteilenden Übertragung des Grundstücks Jegenstorf 1-Gbbl. Nr. 1 um eine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinne des FusG handelt. Insbesondere habe die Beschwerdeführerin keine Bescheinigung der Steuerverwaltung, dass eine entsprechende Umstrukturierung vorliege, beibringen können. Dabei verweist das Grundbuchamt auf Ziff. 5 der Weisung der JGK vom 25. Mai 2009 betreffend das Gesetz betreffend die Handänderungssteuer (HG). Das Grundbuchamt Bern-Mittelland führt in seiner Vernehmlassung vom 13. November 2015 aus, dass es diese von der JGK erlassene Weisung als verbindlich erachte und keine Veranlassung bestehe, um von Ziff. 5 abzuweichen.

4.1.1 Gemäss Ziff. 5 der Weisung der JGK vom 25. Mai 2009 betreffend das Handänderungssteuergesetz stellen die Kreisgrundbuchämter bei Umstrukturie-

rungen im Rahmen einer Vermögensübertragung auf die Beurteilung der Steuerverwaltung ab, um ein rasches und einfaches Veranlagungsverfahren gewährleisten zu können. Dabei bescheinigt die zuständige Stelle der Steuerverwaltung gestützt auf Anfrage der steuerpflichtigen Person auf dem Formular «Bestätigung einer Umstrukturierung gemäss Art. 22 bzw. 88 StG» oder mit einem vergleichbaren «Ruling», ob es sich um eine entsprechende Umstrukturierung handelt. Diese Bestätigung, welche durch den Steuerpflichtigen einzuholen ist, ist zusammen mit dem Grundbuchgeschäft und der Selbstdenklaration für Handänderungssteuern dem Kreisgrundbuchamt einzureichen.

4.1.2 Bei einer Weisung handelt es sich um eine innerdienstliche oder organisatorische Anordnung einer übergeordneten Behörde an die untergeordneten Behörden. Weisungen sind hoheitlich, einseitig und stützen sich auf Verwaltungsrecht ab, ebenso wie Verfügungen. Für Behörden sind sie zudem verbindlich und erzwingbar. Im Gegensatz zu Verfügungen können Weisungen für Private jedoch keine verbindlichen und erzwingbaren Rechte oder Pflichten begründen (BGE 136 I 323 E. 4.4; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 874). Es ist somit nicht zulässig, eine möglicherweise steuerpflichtige Person einzig gestützt auf eine Weisung zu verpflichten, eine schriftliche Bestätigung der Steuerverwaltung einzufordern und diese dem Grundbuchamt abzugeben. Die Auferlegung einer solchen Pflicht bedarf vielmehr einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage, an der es vorliegend fehlt.

4.1.3 Auch gestützt auf die Mitwirkungspflicht gemäss Art. 20 VRPG kann einer möglicherweise handänderungssteuerpflichtigen Person keine Pflicht auferlegt werden, bei der Steuerverwaltung eine Bestätigung im Sinne von Ziff. 5 der JGK Weisung betreffend das Handänderungssteuergesetz einzufordern und diese dem Grundbuchamt abzugeben. Gemäss dem Wortlaut von Art. 20 VRPG ist jemand, der aus einem Begehren eigene Rechte ableitet, zwar dazu verpflichtet, an der Feststellung des Sachverhalts mitzuwirken, nicht aber den Sachverhalt selber und vollständig abzuklären. Es geht bei der Mitwirkungspflicht gemäss Art. 20 VRPG darum zu verhindern, dass die Behörde weitere Abklärungen treffen muss, während die betroffene Person bereits im Besitz dienlicher Unterlagen ist, welche sie zum Beweis vorlegen könnte (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, Bern 1997, Art. 20 N. 1). Vorliegend ist es jedoch nicht so, dass die Beschwerdeführerin bereits im Besitz einer Bestätigung der Steuerverwaltung im Sinne von Ziff. 5 der JGK Weisung betreffend das Handänderungsgesetz ist und dieses deshalb lediglich einzureichen hätte. Vielmehr müsste sie eine solche Bestätigung erst noch bei der Steuerverwaltung verlangen und folglich nicht nur bei der Feststellung des Sachverhalts mitwirken, sondern diesen von einer anderen Behörde zugunsten des Grundbuchamts feststellen lassen. Deshalb ist auch die Mitwir-

kungspflicht gemäss Art. 20 VRPG keine gesetzliche Grundlage für eine Pflicht der Beschwerdeführerin, bei der Steuerverwaltung eine Bestätigung im Sinne von Ziff. 5 der JGK Weisung betreffend das Handänderungssteuergesetz zu verlangen und diese dem Grundbuchamt abzugeben. Erst recht kann aus einer Verletzung dieser Pflicht nicht die Rechtsfolge abgeleitet werden, die Handänderungssteuer sei ohne weiteres geschuldet.

4.2 In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 13. November 2015 führt das Grundbuchamt Bern-Mittelland aus, dass die JGK in ihrer Weisung betreffend das Handänderungssteuergesetz erkannt habe, dass es nicht die Aufgabe der Grundbuchämter als Veranlagungsbehörde im Bereich der Handänderungssteuern sein könne, die komplexe Frage der Steuerneutralität im Rahmen von Umstrukturierungen zu beantworten. Sachgerecht sei vielmehr, die Beurteilung dieser Frage der Steuerverwaltung des Kantons Bern zu überlassen. Zudem führt das Grundbuchamt Bern-Mittelland sinngemäss aus, es habe sich auch abgezeichnet, dass die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall die Umstrukturierung wohl nicht als steuerneutral im Sinne des Formulars «Bestätigung einer Umstrukturierung gemäss Art. 22 bzw. 88 StG» eingestuft hätte.

Dagegen bringt die Beschwerdeführerin vor, dass sich Art. 103 FusG als direkt anwendbare Bestimmung unmittelbar an das Grundbuchamt als rechtsanwendende Behörde richte und sich die Überprüfung der Tatbestandsmässigkeit der Handänderungssteuer der Kompetenz der Steuerverwaltung entziehe.

4.2.1 Gemäss Art. 16 HG wird die Handänderungssteuer vom Grundbuchamt veranlagt. Somit ist das Grundbuchamt die rechtsanwendende Behörde in Zusammenhang mit der Handänderungssteuer.

4.2.2 Bei Art. 103 FusG, welcher die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen im Sinne von Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 und 3^{quater} StHG ausschliesst, handelt es sich um eine direkt anwendbare Bundesnorm (BGE 138 II 557 E. 4.2; OESTERHELT, a.a.O., S. 522). Auch das Anwendungsgebot von Art. 190 der Bundesverfassung (BV; SR 101) verpflichtet Behörden und Gerichte dazu, die bundesrechtliche Bestimmung des Art. 103 FusG anzuwenden und allfälliges entgegenstehendes kantonales Recht als nichtig zu behandeln (OLIVER SCHMID, in: Baker/McKenzie (Hrsg.), Fusionsgesetz, Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung sowie die einschlägigen Bestimmungen des IPRG und des Steuerrechts, 2. Aufl. 2015, Art. 103 FusG N. 5 m.w.H.).

4.2.3 Die Weisung der JGK betreffend das Handänderungssteuergesetz hält in Ziff. 4 fest, dass das Grundbuchamt grundsätzlich selber in der Lage ist zu beurteilen, ob eine Umstrukturierung durch das FusG erfasst und somit von der Hand-

änderungssteuer befreit ist. Lediglich im Bereich der Vermögensübertragungen könne im Einzelfall unklar sein, ob diese die Anforderungen der Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung erfüllen und damit von Art. 103 FusG erfasst sind oder nicht. Selbst die Weisung geht somit davon aus, dass Unklarheiten nicht generell, sondern lediglich in Einzelfällen vorliegen. Zudem schuf der Bundesgerichtsentscheid BGE 138 II 557, der jünger ist als die Weisung, gerade für den Bereich der Vermögensübertragung mehr Klarheit, wodurch die Grundbuchämter grundsätzlich selber und besser in der Lage sind zu entscheiden, ob im Hinblick auf die Handänderung ein steuerneutraler Sachverhalt vorliegt oder nicht.

4.2.4 Der Umstand, dass es sich bei Art. 103 FusG für die Grundbuchämter als rechtsanwendende Behörden um eine direkt anwendbare Bestimmung handelt schliesst nicht aus, dass die Grundbuchämter bei Unsicherheiten oder in schwierigen Fällen die Steuerverwaltung um Hilfeleistungen ersuchen können. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass das in Ziff. 5 der JGK Weisung betreffend das Handänderungssteuergesetz erwähnte Formular «Bestätigung einer Umstrukturierung gemäss Art. 22 bzw. 88 StG» für die Beantwortung der Frage der Steuerneutralität in Zusammenhang mit der Handänderungssteuer kein ideales Instrument ist und folglich auch nicht ausschlaggebend sein kann. Tatbestände in Zusammenhang mit der Handänderungssteuer sind anders zu beurteilen, als in Zusammenhang mit der Gewinn- bzw. Einkommenssteuer gemäss dem Steuergesetz vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11), für welche das in Ziff. 5 der JGK Weisung betreffend das Handänderungssteuergesetz erwähnte Formular «Bestätigung einer Umstrukturierung gemäss Art. 22 bzw. 88 StG» eigentlich gedacht ist. Bei der Handänderungssteuer handelt es sich um eine indirekte Steuer, während die Gewinnsteuer eine direkte Steuer für juristische Personen darstellt. Aufgrund der Unterscheidung zwischen direkter und indirekter Steuer ist die Steuerbefreiung bei der Handänderungssteuer, im Gegensatz zur Steuerbefreiung bei der Gewinnsteuer als direkte Steuer, nicht vom Fortbestehen der Steuerpflicht in der Schweiz abhängig. Es spielt somit für die Befreiung von der Handänderungssteuer keine Rolle, ob die juristische Person der Gewinnsteuer unterliegt oder nicht. Deshalb kann sich auch eine von den direkten Steuern befreite juristische Person auf die Befreiung von der Handänderungssteuer berufen (vgl. BGE 138 II 557 E. 5.2 m.w.H.). Anders wäre dies bei der Steuerneutralität bezüglich der Gewinnsteuer zu beurteilen. Folglich kann der Umstand, dass die Steuerverwaltung eine Steuerneutralität in Zusammenhang mit der Gewinnsteuer bzw. mit Art. 88 StG verneint, z.B. wegen fehlendem Fortbestehen der Steuerpflicht in der Schweiz, nicht zum Anlass genommen werden, um auch in Zusammenhang mit der Handänderungssteuer bzw. mit Art. 103 FusG i.V.m. Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG automatisch eine Steuerneutralität auszuschliessen.

4.3 Damit ergibt sich, dass allein gestützt auf Ziff. 5 der JGK Weisung betreffend das Handänderungsgesetz der Beschwerdeführerin keine Pflicht (mit entsprechenden Rechtsfolgen) auferlegt werden kann, bei der Steuerverwaltung das Formular «Bestätigung einer Umstrukturierung gemäss Art. 22 bzw. 88 StG» einzuholen und dieses dem Grundbuchamt Bern-Mittelland für die Anwendung des Handänderungssteuergesetzes vorzulegen. Als rechtsanwendende Behörde in Zusammenhang mit der Handänderungssteuer muss das Grundbuchamt Bern-Mittelland die unmittelbar anwendbare Bestimmung von Art. 103 FusG beachten und grundsätzlich selber beurteilen, ob Steuerneutralität im Sinne von Art. 103 FusG vorliegt.

5.

Zusammenfassend gelangt die JGK zum Schluss, dass vorliegend ein steuerneutraler Tatbestand gemäss Art. 103 FusG i.V.m. Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG vorliegt und das Grundbuchamt zu Unrecht wegen fehlender Bestätigung der Steuerverwaltung das Bestehen einer steuerneutralen Umstrukturierung verneint und von der Beschwerdeführerin eine Handänderungssteuer von Fr. 90'000.– verlangt hat. Die Beschwerde ist daher gutzuheissen, die Einspracheverfügung des Grundbuchamts Bern-Mittelland vom 10. August 2015 ist aufzuheben und es ist festzustellen, dass vorliegend keine Handänderungssteuer geschuldet ist.

Da das Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin bereits aufgrund der vorstehenden Erwägungen vollumfänglich gutzuheissen ist, erübrigt sich vorliegend eine Prüfung der von ihr weiter geltend gemachten Rügen.

6.

6.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Kanton die Verfahrenskosten (Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG).

6.2 Die Beschwerdeführerin hat sich im vorliegenden Beschwerdeverfahren anwaltlich vertreten lassen. Sie hat deshalb Anspruch auf Parteikostenersatz (Art. 104 Abs. 1 i.V.m. Art. 108 Abs. 3 VRPG). Die Höhe des zu entschädigenden Honorars bemisst sich innerhalb des Tarifr Rahmens von Fr. 400.– bis Fr. 11'800.– nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 des kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 [KAG; BSG 168.11] und Art. 11 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]).

Rechtsanwalt C._____ macht in seiner Kostennote vom 27. April 2017 ein Honorar von Fr. 9'770.–, Auslagen von Fr. 293.10 und Mehrwertsteuern von Fr. 805.05 geltend (total ausmachend Fr. 10'868.15). Das von Rechtsanwalt C._____ geltend gemachte Honorar liegt damit am obersten Tarifr ahmen von Art. 11 PKV. Ein Honorar von insgesamt Fr. 10'868.15 scheint vorliegend ange-

sichts des Rahmentarifs und der Bemessungskriterien von Art. 41 KAG i.V.m. Art. 11 Abs. 1 PKV als überhöht. Rechtsanwalt C. _____ hat die Beschwerdeführerin bereits im Einspracheverfahren vertreten, so dass er mit dem Verfahren und den Akten vertraut war. Zudem macht er in seiner Kostennote auch Posten aus dem Einspracheverfahren geltend. Gemäss Art. 107 Abs. 3 VRPG besteht im Einspracheverfahren kein Anspruch auf Parteikostenersatz. Der Gesetzgeber ging davon aus, dass es den Beteiligten im Einspracheverfahren möglich und auch zumutbar sei, ihre Rechte selbst, d.h. ohne anwaltliche Vertretung, zu wahren. Deshalb steht ihnen kein Ersatz der Parteikosten aus dem Einspracheverfahren zu (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 107 N. 11). Darüber hinaus wurde im vorliegenden Verfahren weder ein Augenschein noch eine Parteiverhandlung durchgeführt und es ist auch zu berücksichtigen, dass Rechtsanwalt C. _____ lediglich die Beschwerde eingereicht hat; auf eine Stellungnahme zur Vernehmlassung des Grundbuchamts Bern-Mittelland hat er verzichtet. In Würdigung all dieser Umstände scheint vorliegend ein Grundhonorar von Fr. 6'000.– zuzüglich der Auslagen von Fr. 293.10 als angemessen. Mehrwertsteuern sind keine zu ersetzen, da die Beschwerdeführerin selber mehrwertsteuerpflichtig ist und sie gestützt auf Art. 38 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) grundsätzlich die ihrem Parteivertreter bezahlten Mehrwertsteuern als Vorsteuer von ihrer eigenen Mehrwertsteuerrechnung abziehen kann (vgl. JÖRG R. BÜHLMANN, Parteikostenentschädigung und Mehrwertsteuer, Anwaltsrevue 1/2008, S. 9 f. m.w.H.). Dass sie ausnahmsweise für die anwaltliche Leistung nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist, wird nicht geltend gemacht.

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Einspracheverfügung des Grundbuchamts Bern-Mittelland vom 10. August 2015 wird aufgehoben und es wird festgestellt, dass vorliegend keine Handänderungssteuer geschuldet ist.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.

3.

Der Kanton Bern richtet der Beschwerdeführerin für das Beschwerdeverfahren vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion einen Parteikostenersatz von insgesamt Fr. 6'293.10 aus. Dieser ist beim Grundbuchamt Bern-Mittelland einzufordern.