

Münstergasse 2
Postfach
3000 Bern 8
Telefon 031 633 76 78
Telefax 031 634 51 54

2018.JGK.1682

Beschwerdeentscheid vom 30. März 2020

Eintragung eines gesetzlichen Grundpfandrechts zur Sicherung der Handänderungssteuer



Der Erwerb von Anteilsrechten an einer Immobiliengesellschaft unterliegt der Handänderungssteuer, wenn die Erwerberin oder der Erwerber die Mehrheitsbeteiligung erreicht. Sie oder er schuldet die Steuer. Zur Sicherung der Steuer kann auf dem Grundstück der Immobiliengesellschaft, deren Anteilsrechte erworben wurden, ein gesetzliches Grundpfandrecht eingetragen werden. Als betroffene Grundeigentümerin kann diese rügen, die Handänderungssteuer, welche die Grundlage für die Eintragung bildet, sei nicht korrekt, obschon sie im Steuerveranlagungsverfahren nicht Partei war (E. 2).

Inscription au registre foncier d'une hypothèque légale servant à garantir le paiement de l'impôt sur les mutations

L'acquisition de parts sociales dans une société immobilière est soumise à l'impôt sur les mutations dès lors que l'acquéreur ou l'acquéreuse atteint une participation majoritaire. Il ou elle doit dans ce cas s'acquitter de l'impôt. En vue de garantir le paiement de ce dernier, une hypothèque légale portant sur le bien-fonds de la société immobilière dont les parts sociales ont été acquises peut être inscrite au registre foncier. La société immobilière peut, en sa qualité de propriétaire foncière concernée, invoquer l'inexactitude de l'impôt sur les mutations sur lequel s'est fondé l'inscription même si elle n'était pas partie à la procédure de taxation fiscale (c. 2).

Sachverhalt

A.

Mit Kaufvertrag vom 17. November 2015 erwarb die X._____ GmbH von drei Privatpersonen die Gesamtheit der Aktien der Y._____ Immobilien AG. Für den Kauf der Aktien dieser Immobiliengesellschaft veranlagte das Grundbuchamt am 7. April 2017 eine Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 20'121.44. Seine Veranlagungsverfügung eröffnete es der steuerpflichtigen X._____ GmbH als Erwerberin der Aktien. Diese ergriff dagegen kein Rechtsmittel, so dass die Veranlagungsverfügung in Rechtskraft erwachsen ist.

Zur dinglichen Sicherung der Steuerschuld der X._____ GmbH verfügte das Grundbuchamt am 25. September 2018 den Eintrag eines gesetzlichen Grundpfandrechts in der Höhe der geschuldeten Handänderungssteuer auf der Parzelle A._____ Gbbl. Nr. 1000. Diese steht im Eigentum der Y._____ Immobilien AG. Ihr eröffnete das Grundbuchamt die Pfandrechtsverfügung, weil sie als Grundeigentümerin von der Anordnung betroffen ist.

B.

Mit Eingabe vom 19. Oktober 2017 erhebt die Y._____ Immobilien AG beim Grundbuchamt Einsprache gegen dessen Verfügung zur Eintragung eines Grundpfandrechts vom 25. September 2017. Sie beantragt sinngemäss, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, es seien zwar Aktien zur Finanzierung eines Darlehens verpfändet worden, ein Verkauf der Aktien habe jedoch nicht stattgefunden.

Am 12. März 2018 leitete das Grundbuchamt die als Einsprache bezeichnete Eingabe der Y._____ Immobilien AG aus Zuständigkeitsgründen an die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK; seit dem 1. Januar 2020 Direktion für Inneres und Justiz [DIJ]) weiter. In seiner Verfügung vom 15. März 2019 legte das Rechtsamt der damaligen JGK zur Klärung der Sachlage kurz den Sachverhalt dar, wie er sich aus den ihm damals zur Verfügung stehenden Unterlagen ergab. Die Y._____ Immobilien AG reagierte nicht auf die ihr gewährte Gelegenheit, mitzuteilen, ob sie an der Anfechtung der Verfügung des Grundbuchamtes festhalten oder ihr Rechtsmittel zurückziehen wolle.

Das Grundbuchamt beantragt in seiner Vernehmlassung vom 28. Mai 2018 die Abweisung der als Einsprache bezeichneten Eingabe. Abschliessende Bemerkungen reichte die Y._____ Immobilien AG keine ein.

Auf die Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Direktion für Inneres und Justiz zieht in Erwägung:

1.

Verfügungen des Grundbuchamtes können bei der JGK (heute DIJ) mit Beschwerde angefochten werden, soweit sie nicht die Veranlagung der Handänderungssteuer betreffen (Art. 26 Abs. 1 und Art. 27 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer [HG; BSG 215.326.2], Art. 62 Abs. 1 Bst. a des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG, BSG 155.21]). Die hier angefochtene Verfügung des Grundbuchamtes betrifft die Anordnung der Eintragung eines gesetzlichen Grundpfandrechts und nicht die Veranlagung der Handänderungssteuer. Die DIJ ist daher zuständig, die als Einsprache bezeichnete Eingabe als Beschwerde zu beurteilen.

Die Beschwerdeführerin ist durch die angefochtene und sie belastende Verfügung besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung (Art. 65 Abs. 1 VRPG). Sie ist daher zur Beschwerdeführung legitimiert.

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

2.

2.1 Die Handänderungssteuer wird einerseits bei der zivilrechtlichen Übertragung von Grundstücken erhoben; andererseits ist die Steuer aber auch beim Erwerb von Anteilsrechten einer Immobiliengesellschaft geschuldet, sobald der Erwerber die Mehrheitsbeteiligung erreicht (Art. 5 Abs. 1 sowie Art. 5 Abs. 2 Bst. b HG).

Mit der Stimmenmehrheit in einer Immobiliengesellschaft kann ein Aktionär, vergleichbar mit dem Grundeigentümer selbst, massgeblich beeinflussen, wie ein Grundstück genutzt wird oder ob es veräussert wird. Erwirbt ein Käufer die Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft, schuldet er die Handänderungssteuer wie bei einem direkten Erwerb von Grundeigentum (vgl. auch PETER RUF, Handänderungsabgaberecht, 1985, Art. 5 des Gesetzes vom 15. November 1970 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben [HPAG; GS 1970 S. 332 f.; in Kraft bis 31.9.1992] N. 294 ff.).

2.2 Zur Sicherung der Handänderungssteuer besteht ein gesetzliches Grundpfandrecht (Art. 22 Abs. 2 HG). Dieses Pfandrecht wird auf dem von der Handänderung betroffenen Grundstück eingetragen (Art. 109 Abs. 1 Bst. d des Gesetzes vom 28. Mai 1911 betreffend die Einführung des schweizerischen Zivilgesetzbuches [EG ZGB; BSG 211.1]). Von der Eintragung beschwert ist der Grundeigentümer, gegenüber dem der Steuergläubiger sein Pfandrecht ausüben kann, wenn die veranlagte Handänderungssteuer vom Steuerschuldner nicht bezahlt worden ist. Dabei müssen der Steuerpflichtige und der vom Pfandrecht be-

schwerte Grundeigentümer nicht ein- und dieselbe Person oder Gesellschaft sein (vgl. auch CASANOVA/ZWEIFEL, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 30 N. 47).

Ob ein Pfandrecht auf einem Grundstück eingetragen und schliesslich zulasten des Grundeigentümers ausgeübt, d.h. mittels einer Betreibung verwertet werden kann, hängt also unter anderem von der Rechtmässigkeit der Handänderungssteuer ab. Gleichwohl bezieht sich die unmittelbare Wirkung der Veranlagungsverfügung einzig auf das Verhältnis zwischen dem zahlungspflichtigen Steuerschuldner einerseits und dem Grundbuchamt andererseits, weswegen grundsätzlich nur der Steuerschuldner zur Anfechtung der Veranlagungsverfügung berechtigt ist. Mit einer späteren Eintragung des sichernden Pfandrechts beim Grundeigentümer wird allerdings auch dieser von den Wirkungen der veranlagten Handänderungssteuer beschwert. Da die Eintragung des Pfandrechts dem betroffenen Grundeigentümer indes erst nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung eröffnet werden kann, darf diesem dann nicht entgegengehalten werden, er habe die zugrunde gelegte Veranlagung nicht rechtzeitig angefochten. Vielmehr ist ihm die Möglichkeit einzuräumen, zur Anfechtung der Pfandrechtsverfügung auch die Rechtmässigkeit der Steuer zu bestreiten. Andernfalls würde dieser in seinem Rechtsschutz in unzulässiger Weise eingeschränkt (vgl. auch PETER STÄHLI, Das Steuergrundpfandrecht, 2006, S. 345, CASANOVA/ZWEIFEL, a.a.O. § 30 N 61).

3.

3.1 Die Beschwerdeführerin bestreitet in ihrer Eingabe vom 19. Oktober 2017, dass ein Aktienverkauf stattgefunden habe. Vielmehr seien Aktien zur Sicherstellung eines Darlehensvertrags verpfändet worden. Sie verweist hierfür auf ein entsprechendes Vertragsdokument vom 10. Dezember 2015, das sie als Beweis vorlegt. Damit rügt sie sinngemäss, die Handänderungssteuer, die dem Pfandrecht zugrunde liegt, sei unrechtmässig veranlagt worden.

3.2 Das Grundbuchamt führt in seiner Vernehmlassung demgegenüber im Wesentlichen aus, das Grundpfandrecht sei auf dem Grundstück der Beschwerdeführerin eingetragen worden, weil die steuerpflichtige X. _____ GmbH die Handänderungssteuer nicht bezahlt habe. Gegenstand einer Beschwerde könne nur die Zulässigkeit des Eintrags des gesetzlichen Grundpfandrechts sein, nicht aber die Frage, ob überhaupt und in welcher Höhe die Handänderungssteuer geschuldet sei. Da die Beschwerdeführerin nur die bereits rechtskräftige Veranlagung der Steuer rüge und nicht die Zulässigkeit des Pfandrechtseintrags, sei die Beschwerde abzuweisen.

4.

4.1 Die angefochtene Pfandrechtsverfügung vom 25. September 2017 dient der Sicherung der Handänderungssteuer, die der X._____ GmbH für ihren Erwerb der Gesamtheit der Aktien der Beschwerdeführerin, die unbestritten eine Immobiliengesellschaft ist, auferlegt worden ist (vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. b HG). Das Pfandrecht wurde auf dem Grundstück der Beschwerdeführerin Nr. 1000 eingetragen. Es stützt sich auf die Veranlagungsverfügung, welche nur die X._____ GmbH direkt betraf. Die inzwischen eingetretene Rechtskraft dieser Verfügung bindet nur die Steuerschuldnerin und das Grundbuch. Die Beschwerdeführerin wurde durch die Veranlagungsverfügung nicht betroffen und hatte daher auch keine Möglichkeit, diese anzufechten. Mit der Pfandrechtsverfügung wird die Beschwerdeführerin erstmals beschwert. In der dagegen erhobenen Beschwerde muss sie daher entgegen den Ausführungen des Grundbuchamtes auch die Rechtmässigkeit der in der Veranlagungsverfügung festgelegten Handänderungssteuer rügen können, welche die Grundlage für das Pfandrecht bildet.

4.2 Aus dem Kaufvertrag vom 17. November 2015 und dem zugehörigen Protokoll vom 17. November 2015 ergibt sich, dass die X._____ GmbH sämtliche Aktien der Beschwerdeführerin und damit nicht nur die Mehrheits-, sondern sogar die Gesamtbeteiligung an ihr erworben hat. Aus den Akten geht hervor, dass die kantonale Steuerverwaltung gesetzeskonform dem Grundbuchamt die für die Steuererhebung relevanten Akten übermittelt hat (vgl. Art. 18 Abs. 3 HG).

Der von der Beschwerdeführerin angeführte Darlehensvertrag vom 10. Dezember 2015 wurde hingegen erst nach dem Kaufvertrag vom 17. November 2015 abgeschlossen. Darin gewährte die Z._____ AG der X._____ GmbH ein Darlehen zur Finanzierung des Erwerbs der Aktien der Beschwerdeführerin. Dieser Darlehensvertrag ist für die Rechtmässigkeit der Veranlagung der Handänderungssteuer und damit auch für die Anordnung des Pfandrechts nicht von Belang, weil bereits der zuvor abgeschlossene Kaufvertrag zum Erwerb aller Anteile der Beschwerdeführerin die Erhebung der Handänderungssteuer rechtfertigt. Weitere Rügen bringt die Beschwerdeführerin nicht vor.

4.3 Daraus ergibt sich, dass die Voraussetzungen für die Erhebung der Handänderungssteuer gegeben waren und die angefochtene Pfandrechtsverfügung demnach nicht zu beanstanden ist. Die dagegen erhobene Beschwerde ist daher abzuweisen

5.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten von pauschal Fr. 2'000.00 von der unterliegenden Beschwerdeführerin zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VPRG). Ersatzfähige Parteikosten sind keine angefallen (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 1 und 3 VRPG).

Demnach entscheidet die Direktion für Inneres und Justiz:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der Direktion für Inneres und Justiz in der Höhe von pauschal Fr. 2'000.00 werden der Y. _____ Immobilien AG zur Bezahlung auferlegt.

Eine separate Zahlungseinladung folgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

3.

Parteikosten werden keine gesprochen.