

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

2018.JGK.551
(bisher: 32.13-18.7)

Beschwerdeentscheid vom 11. September 2019

Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum

a Veräussert die Erwerberin oder der Erwerber während der gesetzlich vorgeschriebenen Wohndauer von zwei Jahren einen Teil des von ihr oder ihm erworbenen Grundeigentums, so entfällt die Befreiung von der Handänderungssteuer, die sich auf den veräusserten Teil bezieht, weil die oder der Steuerpflichtige diesen nicht mehr persönlich als Eigentümerin oder Eigentümer bewohnt.



b Dies gilt auch, wenn es sich bei der Veräusserung um eine Schenkung zwischen Ehegatten handelt. Der schenkende Ehegatte erfüllt damit die Voraussetzungen nach Art. 11b Abs. 1 HG für den verschenkten Eigentumsanteil nicht mehr.

Impôt sur les mutations: logement destiné à l'usage personnel du ou de la propriétaire

a Si la partie acquéreuse aliène une partie de la propriété foncière qu'elle a achetée pendant le délai de deux ans durant lequel elle est tenue de l'habiter, l'exonération de l'impôt sur les mutations qui se rapporte à la partie aliénée est supprimée, car le ou la contribuable n'y réside plus personnellement en tant que propriétaire.

b Cette règle s'applique également lorsque l'aliénation consiste en une donation entre époux. Celui des deux époux à l'origine de la donation ne remplit plus les conditions prévues à l'article 11, alinéa 1 LIMu pour la part de la propriété qui fait l'objet de la donation.

Sachverhalt

A.

A._____ kaufte am 28. Oktober 2015 zusammen mit zwei weiteren Personen das Grundstück D._____ Gbbl. Nr. 1000. Mit öffentlichem beurkundeten Vertrag vom gleichen Tag wurde auf dem Grundstück Stockwerkeigentum begründet, wobei A._____ die Grundstücke Nr. 1000-1 und 1000-2 erwarb. In der Selbstdeklaration der Handänderungssteuer vom 3. November 2015 führte er als Bemessungsgrundlage der Veranlagung einen Wert von Fr. 299'666.– auf und ersuchte um nachträgliche Steuerbefreiung und Stundung für selbstgenutztes Wohneigentum.

Mit Verfügung vom 1. Dezember 2015 gewährte das Grundbuchamt C._____ (nachfolgend: Grundbuchamt) die Stundung für eine Dauer von drei Jahren ab dem Datum des Grundstückserwerbs für den Betrag von Fr. 5'232.–. Für die gestundete Handänderungssteuer wurde ein gesetzliches Grundpfandrecht errichtet und im Grundbuch eingetragen.

Mit Schenkungsvertrag vom 15. November 2017 übertrug der Beschwerdeführer seiner Ehefrau E._____ einen Anteil von $\frac{1}{2}$ an den Grundstücken Nr. 1000-1 und 1000-2. Die betreffende Grundbuchanmeldung ging am 23. November 2017 ein.

Mit Veranlagungsverfügung vom 21. Dezember 2017 hob das Grundbuchamt C._____ die Stundungsverfügung teilweise auf und legte A._____ die Hälfte der gestundeten Steuer (Fr. 2'616.–) samt Zins und Gebühren, im Betrag von insgesamt Fr. 3'083.20 zur Bezahlung auf.

B.

Gegen die Verfügung des Grundbuchamtes vom 21. Dezember 2017 erhob A._____, vertreten durch Fürsprecher und Notar B._____, Beschwerde mit den Anträgen, «die Verfügung des Grundbuchamtes vom 21. Dezember 2017 betreffend Veranlagungsverfügung für Handänderungssteuern sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass keine Handänderungssteuer aufgrund der Schenkung unter Ehegatten fällig wird».

In der Vernehmlassung vom 8. Februar 2018 beantragt das Grundbuchamt die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge. Mit Eingaben vom 5. März 2018 bzw. vom 6. April 2018 hielten die Verfahrensbeteiligten an ihren jeweiligen Anträgen fest.

Auf die Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

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

1.

1.1 Nach Art. 26 Abs. 1 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG; BSG 215.326.2) richtet sich das Rechtsmittelverfahren nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21). Art. 27 HG enthält für Verfügungen der Grundbuchämter über die nachträgliche Steuerbefreiung keine Rechtspflegebestimmungen. In Anwendung von Art. 62 Abs. 1 Bst. a VRPG beurteilt die JGK Verfügungen der Grundbuchämter. Die JGK ist damit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Zur Beschwerdeführung ist befugt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat, durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 65 Abs. 1 VRPG). Der Beschwerdeführer ist durch die angefochtene Verfügung beschwert und daher zur Beschwerdeführung befugt. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

Beim Erwerb eines Grundstücks ist dem Kanton Bern grundsätzlich eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 i.V.m. 4 und 5 HG). Die Steuer wird vom Grundbuchamt aufgrund der Selbstdeklaration der steuerpflichtigen Person und der bei der Grundbuchanmeldung eingereichten Ausweise veranlagt (Art. 16 und 17 Abs. 1 HG).

Gestützt auf Art. 11a HG kann die Erwerberin oder der Erwerber eines Grundstücks bei der Grundbuchanmeldung ein Gesuch um eine nachträgliche Steuerbefreiung stellen, wenn sie oder er das Grundstück als Hauptwohnsitz nutzen will. Erscheint das Gesuch nicht von vornherein aussichtslos, stundet das Grundbuchamt die Handänderungssteuer auf den ersten Fr. 800'000.– der Gegenleistung für den Erwerb des Grundstücks für maximal vier Jahre ab Grundstückserwerb (Art. 11a Abs. 2 und 3 i.V.m. Art. 17 Abs. 2 HG).

Die gestundete Steuer wird nicht erhoben, wenn das Grundstück der Erwerberin oder dem Erwerber als Hauptwohnsitz dient und von dieser oder diesem während mindestens zweier Jahre ununterbrochen, persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck genutzt wird (Art. 11b Abs. 1 HG). Dabei muss der Hauptwohnsitz innert einem Jahr ab Grundstückserwerb in der entsprechenden Baute begründet werden, wenn diese bereits besteht. Muss die Baute noch erstellt werden, hat der Bezug innert zwei Jahren ab Grundstückserwerb zu erfolgen (Art. 11b Abs. 2 HG). Diese Fristen verlängern sich um die Dauer einer allfälligen Erstreckung gemäss Art. 11b Abs. 2 HG.

Die Erwerberin oder der Erwerber hat gegenüber dem Grundbuchamt vor Ablauf der Stundung unaufgefordert den Nachweis zu erbringen, dass alle

Voraussetzungen zur Steuerbefreiung gemäss Art. 11b HG erfüllt sind oder zum Zeitpunkt des Ablaufs der Stundung erfüllt sein werden (Art. 17a Abs. 1 HG). Sind die Voraussetzungen zur Steuerbefreiung erfüllt, heisst das Grundbuchamt das Gesuch um eine nachträgliche Steuerbefreiung gut (Art. 17a Abs. 2 HG). Kommt das Grundbuchamt zum Schluss, dass die Voraussetzungen zur Steuerbefreiung nicht erfüllt sind, weist es das Gesuch ab und hebt die Stundung auf (Art. 17a Abs. 3 HG).

3.

3.1 Angefochten ist vorliegend die Verfügung des Grundbuchamtes vom 21. Dezember 2017. Das Grundbuchamt hob damit die Stundungsverfügung vom 1. Dezember 2015 teilweise auf und auferlegte dem Beschwerdeführer die Hälfte der gestundeten Handänderungssteuer zur Bezahlung. Zur Begründung führte das Grundbuchamt C._____ aus, dass das Eigentum an den betreffenden Grundstücken vor Ablauf zweier Jahre Selbstnutzung durch den Beschwerdeführer teilweise veräussert worden sei, indem er $\frac{1}{2}$ seines Alleineigentums schwenkungsweise an seine Ehegattin übertragen habe.

3.2 Der Beschwerdeführer rügt in seiner Beschwerde im Wesentlichen, dass die Schenkung an seine Ehefrau nicht zu einer teilweisen Aufhebung der Stundung führe. So hätten er und seine Ehefrau gleichzeitig Wohnsitz in dieser Liegenschaft begründet und würden seit Beginn im selben Haushalt leben. Damit würden sie beide die Voraussetzungen für eine Stundung der Handänderungssteuer erfüllen. Es sei nicht im Sinne des Gesetzgebers, dass die Übertragung eines Grundstücksanteils an die Ehegattin, die seit Beginn mit dem Erwerber gemeinsam im fraglichen Grundstück gewohnt habe, einen Unterbruch der Frist gemäss Art. 11b Abs. 1 HG darstelle. Der persönliche Wohnsitz des Beschwerdeführers noch derjenige der beschenkten Ehegattin seien durch die Veräusserung des Anteils verändert oder unterbrochen worden. Massgebend sei die objektbezogene Betrachtungsweise, womit die Ausgangslage vom Objekt, welches als ihr Hauptwohnsitz diene, zu betrachten sei. Zwar gelte bei der Handänderungssteuer unbestrittenermassen das Prinzip der Individualbesteuerung. Dem widersprächen aber die genannten Weisungen vom 8. Juli 2014, wonach bei Ehepaaren jeweils nur je 400'000.- pro Person anstatt 800'000.- gestundet werden könnten. Bei der Stundung würden Ehepaare demnach als Einheit behandelt und es gelte die objektive Betrachtungsweise. Hingegen solle dann bei einer Übertragung von Anteilen untereinander innerhalb der Stundungsfrist eine individuelle Betrachtung gelten. Diese unterschiedliche Behandlung sei unsachgemäss und verstosse gegen das Gleichbehandlungsgebot.

Sodann erfolge im Falle des Todes eines mit einer gestundeten Steuer belasteten Eigentümers während der zweijährigen Stundungsdauer ebenfalls kein Nachbezug der Steuer, wenn die Erben bis zum Ablauf der Stundungsfrist selber Wohnsitz im übertragenen Grundstück haben. Es sei nicht ersichtlich, warum die

in ihren zivilrechtlichen Folgen identische Fälle steuerrechtlich unterschiedlich behandelt würden.

Schliesslich führt der Beschwerdeführer an, dass die kreditgebende Bank nach der Heirat mit seiner Ehefrau eine Eintragung beider Ehegatten ins Grundbuch verlangt habe. Eine steuerneutrale Anpassung des ehelichen Güterstandes sei hier als Option nicht offen gestanden, weshalb der Weg über die Veräusserung des hälftigen Anteils beschritten werden musste. Dies dürfe dem Beschwerdeführer aber nicht zum Nachteil gereichen.

3.3 Das Grundbuchamt C._____ hält dem Beschwerdeführer im Wesentlichen entgegen, die Steuerbefreiung begnüge sich nicht mit Wohnnutzung, sondern verlange vielmehr auch Wohneigentum während der zweijährigen Nutzungsfrist. Die Schenkung von $\frac{1}{2}$ der Grundstücke an seine Ehefrau bzw. der damit verbundene Eigentumsübergang während der zweijährigen Nutzungsfrist führe dazu, dass er nicht mehr als Alleineigentümer darin gewohnt habe. Im Vortrag der Kommission des Grossen Rates vom 4. März 2013 für die Initiative «Schluss mit gesetzlicher Verteuerung der Wohnkosten für Mieter und Eigentümer» zur Änderung des Gesetzes betreffend die Handänderungssteuer (Tagblatt des Grossen Rates des Kantons Bern 2013/3, Beilage 17; nachfolgend: Vortrag) werde zu Art. 11b HG festgehalten, dass die Handänderungssteuer fällig werde, wenn der Erwerber oder die Erwerberin sein Wohneigentum während der zweijährigen Nutzungsfrist veräussere. Im Handänderungssteuerrecht gelte der Grundsatz der Individualbesteuerung, welcher zur Folge habe, dass Ehegatten keine steuerliche Einheit bildeten. Zudem weist das Grundbuchamt darauf hin, dass Handänderungen innerhalb von Gesamthandgemeinschaften grundsätzlich steuerpflichtig sind.

4.

4.1 Das im vorliegenden Verfahren zu beurteilende Gesuch um nachträgliche Steuerbefreiung betrifft den Erwerb der Stockwerkeinheiten D._____ Gbbl. Nr. 1000-1 und 1000-2 durch den Beschwerdeführer zu Alleineigentum. Für diese Handänderung wurde die Steuer veranlagt und für die Dauer von drei Jahren gestundet. Steuerpflichtig ist der Beschwerdeführer. Bei der späteren Schenkung an seine Ehefrau bzw. deren Erwerb des Gesamteigentumsanteils von 50 % handelt es sich um eine neue Handänderung und somit um ein neues handänderungssteuerrelevantes Rechtsgeschäft. Steuerpflichtig für die dafür veranlagte Handänderungssteuer ist die Ehefrau als Rechtserwerberin. Diese beiden handänderungssteuerrelevanten Rechtsgeschäfte mit jeweils anderen Steuersubjekten sind auseinanderzuhalten. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist einzig zu prüfen, welche Auswirkungen die Teilübertragung des Wohneigentums auf die gestundete Handänderungssteuer aus dem ursprünglichen Grundstückserwerb durch den Beschwerdeführer zu Alleineigentum hat.

4.2 Dem Grundbuchamt ist beizupflichten, dass die Steuerbefreiung gemäss Art. 11b Abs. 1 HG während der zweijährigen ununterbrochenen, persönlichen und ausschliesslichen Nutzung des Grundstücks zum Wohnzweck das Eigentum des Erwerbers am Grundstück voraussetzt. Dies ergibt sich nicht nur aus dem Wortlaut, sondern auch aus dem Vortrag. Anders als der Beschwerdeführer geltend macht, ist bei der Auslegung einer Norm neben dem Wortlaut insbesondere auch auf die Materialien zur Gesetzgebung abzustellen. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist gerade bei jungen Gesetzen der Wille des historischen Gesetzgebers von erheblicher Bedeutung (BGE 138 II 440 S. 453 E. 13).

Der Vortrag hält unmissverständlich fest, dass der Erwerber das *ganze* Grundstück «als Wohneigentum» selbst nutzen muss. Bei einer Veräusserung des Grundstücks, für welches die Handänderungssteuer im Hinblick auf eine nachträgliche Steuerbefreiung wegen selbstgenutzten Wohneigentums gestundet wurde, ist die gestundete Steuer nachzubeziehen (Vortrag, Erläuterungen zu Art. 11b Abs. 1, S. 5). Entsprechend sind Teilveräusserungen durch anteiligen Nachbezug gleich zu behandeln. Auch dem Merkblatt der Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern vom 9. Februar 2016 kann entnommen werden, dass die steuerpflichtige Person das Grundstück ab Bezug ununterbrochen während zwei Jahren als Eigentümerin zum Wohnzweck genutzt haben muss (vgl. Ziff. 3.2).

Mit Abschluss des Schenkungsvertrags hat der Beschwerdeführer vor Ablauf der zweijährigen Nutzungsfrist gemäss Art. 11 Abs. 1 HG 50 % seines Wohneigentums seiner Ehegattin übertragen und ist selber nunmehr lediglich Eigentümer der anderen 50 %. Damit kann er die Voraussetzungen für die Befreiung von der auf den veräusserten Eigentumsanteil entfallenden Steuer nicht mehr umfassend erfüllen, weshalb diese nachbezogen werden muss.

4.3 Der Umstand, dass die Ehegatten seit der Wohnsitznahme gemeinsam im Wohnobjekt wohnen, ändert an diesem Ergebnis nichts. Hätten die Ehegatten die Grundstücke von Anfang an zu Gesamteigentum erworben, hätten beide Ehegatten von der maximal befreiten Summe von Fr. 800'000.– für ihren jeweiligen Anteil Steuerfreiheit beantragen können, wobei der Wert proportional, zu den jeweils erworbenen Gesamteigentumsquoten, von der Gegenleistung für den Grundstückserwerb berechnet worden wäre (vgl. Weisung der Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern vom 8. Juli 2014, Ziff. 2.3). Der Beschwerdeführer hätte in diesem Fall nur für die Hälfte der Gegenleistung für die Grundstücke Steuerbefreiung beantragen können und seine Ehefrau für die andere Hälfte. Auch vorliegend hatte die Ehegattin die Möglichkeit, für ihren im Nachhinein erworbenen Anteil die nachträgliche Steuerbefreiung mit Steuerstundung zu beantragen. Dies widerspiegelt den Grundsatz, wonach für einen Anteil am Wohneigentum gleichzeitig nur eine Steuerbefreiung mit Steuerstundung beansprucht werden kann und alle anderen hängigen

Steuerbefreiungsgesuche ganz oder teilweise abgewiesen werden müssen. Nach Art. 12 Abs. 1 Bst. d HG ist die erwerbende Ehegattin allerdings ohnehin von der Steuerpflicht befreit, weshalb die Steuerbefreiung für selbstgenutztes Wohneigentum in ihrem Fall nicht zum Tragen kommt. Dem ist anzufügen, dass die Bestimmung zur nachträglichen Steuerbefreiung nicht Vermögensübergänge zwischen Ehegatten ermöglichen, sondern den Erwerb von Wohneigentum erleichtern soll. Vermögensübergänge während der Stundungsfrist werden nicht eingeschränkt, führen aber mithin zum Dahinfallen der Stundung.

4.4 Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist grundsätzlich unbestritten, dass bei der Handänderungssteuer – gleich wie bei der Grundstücksgewinnsteuer – der Grundsatz der Individualbesteuerung gilt. Das Grundbuchamt weist in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hin, dass damit Rechtsgeschäfte unter Ehegatten grundsätzlich wie Rechtsgeschäfte unter Dritten beurteilt werden. Der veräussernde und der erwerbende Ehegatte sind dabei jeweils als eigenes Steuersubjekt zu behandeln. Mit Art. 12 Abs. 1 Bst. d HG wurde zwar ein Ausnahmetatbestand für Ehegatten geschaffen. Dieser umfasst nur den *Erwerb durch einen Ehegatten*, nicht aber die *Veräusserung an einen Ehegatten*. Eine Ausnahme vom Grundsatz des Nachbezugs einer gestundeten Steuer bei Veräusserung innerhalb der Stundungsfrist ist im HG nicht vorgesehen.

Nicht zu überzeugen vermag die Argumentation des Beschwerdeführers, wonach der Grundsatz der Individualbesteuerung bei Ehepaaren den Weisungen der Geschäftsleitung der Grundbuchämter vom 8. Juli 2014 bzw. der darin vertretenen objektbezogenen Betrachtungsweise widerspreche. Wie vorstehend bereits ausgeführt, ergibt sich aus der objektbezogenen Betrachtungsweise insbesondere, dass mehrere Erwerberinnen oder Erwerber (Ehegatten oder Dritte) von Mit- oder Gesamteigentum von der pro Grundstück maximal befreiten Summe von Fr. 800'000.– jeweils für ihren prozentualen Anteil am Grundstück Steuerfreiheit beantragen können. Anders als der Beschwerdeführer geltend macht, werden Ehegatten bei der Beurteilung der Voraussetzungen der Stundung damit eben gerade nicht als steuerliche Einheit, sondern gleich wie aussenstehende Dritte betrachtet (vgl. Erw. 4.3 hiavor). Zudem vermögen die in diesem Zusammenhang weiter vorgebrachten Ausführungen des Beschwerdeführers zur objektiven Betrachtungsweise nicht zu überzeugen und es ist nicht ersichtlich, was er daraus zu seinen Gunsten ableiten könnte.

4.5 Nichts zu seinen Gunsten ableiten kann der Beschwerdeführer zudem aus dem Vergleich mit dem Eigentumsübergang bei Erbgang.

Der im Todesfall resultierende Eigentumsübergang aus Universalsukzession ist anders gelagert als die hier interessierende vertragliche Schenkung. Die Eigentumsübergänge aus Universalsukzession und Schenkung unterscheiden sich in den zivilrechtlichen Rechtsfolgen. Die Erben treten als Gesamtrechtsnachfolger vollumfänglich mit allen Rechten und Pflichten als Einheit in die Rechtstellung des Erblassers ein (Universalsukzession). Beim vorliegend zu

beurteilenden Eigentumsübergang aus Schenkungsvertrag handelt es sich hingegen um eine Einzelrechtsnachfolge (Singularsukzession), bei der die Ehegattin nur in Bezug auf die übertragenen Eigentumsrechte in die Rechtsstellung ihres Ehegatten eingetreten ist. Anders als im Erbfall geht insbesondere die im Zusammenhang mit dem übertragenen Eigentumsanteil stehende und bis zur Schenkung gestundete Handänderungssteuerschuld nicht auf die Ehegattin über und bleibt damit beim Beschwerdeführer bestehen. Anders als der Beschwerdeführer anzunehmen scheint, erübrigt sich damit die Frage, ob und gestützt auf welche Grundlage allenfalls die mit dieser Steuerschuld gewährte Stundung auf die Ehegattin übergegangen ist.

4.6 Soweit der Beschwerdeführer schliesslich geltend macht, dass er die Schenkung auf Verlangen des finanzierenden Kreditinstituts hin habe vornehmen müssen, weist das Grundbuchamt zu Recht darauf hin, dass das Motiv für die Handänderung bei der Prüfung der Voraussetzungen der Stundung im Hinblick auf eine nachträgliche Steuerbefreiung nicht von Bedeutung ist. Darüber hinaus führt der Beschwerdeführer nicht aus, inwiefern bzw. aus welchen Gründen der teilweise Nachbezug der Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 3'083.20 für ihn einen Härtefall darstellen würde.

5.

Zusammenfassend gelangt die JGK zum Schluss, dass die Voraussetzungen für die nachträgliche Steuerbefreiung für den beim Beschwerdeführer verbleibenden Eigentumsteil nicht erfüllt sind. Das Grundbuchamt hat in seiner Verfügung vom 21. Dezember 2017 somit zu Recht den entsprechenden Anteil der gestundeten Steuer in Rechnung gestellt.

Die Beschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der unterliegende Beschwerdeführer die entstandenen Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Diese sind auf pauschal Fr. 2'000.– festzulegen (Art. 19 Abs. 1 der Verordnung über die Gebühren der Kantonsverwaltung vom 22. Februar 1995 [GebV; BSG 154.21]). Parteikosten sind keine zu sprechen (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 in der Höhe von pauschal Fr. 2'000.– werden dem

Beschwerdeführer zur Bezahlung auferlegt. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.