



Direktion für Inneres und Justiz

Münstergasse 2
3000 Bern 8
+41 31 633 76 78 (Telefon)
+41 31 634 51 54 (Fax)
Info.ra.dij@be.ch
www.be.ch/ra-dij

Unsere Referenz: 2019.JGK.8077

Beschwerdeentscheid vom 30. August 2021

Handänderungssteuer; selbstgenutztes Wohneigentum

a *Anfechtungsobjekt im Beschwerdeverfahren vor der DIJ ist die Verfügung des Grundbuchamts, mit welcher dieses das Gesuch um Steuerbefreiung abgewiesen und die auf Fr. 3'960.– veranlagte Steuer zuzüglich Zinsen von Fr. 343.55 eingefordert hat. Nicht Gegenstand der angefochtenen Verfügung ist weder die Steuerveranlagung an sich noch die Höhe der vom Beschwerdeführer geschuldeten Handänderungssteuer. Soweit der Beschwerdeführer zur Begründung seiner Beschwerde vorbringt, bereits die Veranlagungsverfügung sei rechtsfehlerhaft, ist darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer gegen diese Verfügung kein Rechtsmittel ergriffen hat und diese damit in Rechtskraft erwachsen ist, weshalb diese Argumentation im vorliegenden Beschwerdeverfahren ins Leere führt.*

Impôt sur les mutations suite à l'acquisition d'un logement destiné à l'usage personnel

a *L'acte dont est recours devant la DIJ est la décision du bureau du registre foncier par laquelle celui-ci a rejeté la demande d'exonération et ordonné le paiement d'un impôt de 3960 francs et d'intérêts de 343,55 francs. Or, cet acte ne porte ni sur la taxation fiscale en soi ni sur le montant de l'impôt sur les mutations dû par le recourant. Quand bien même ce dernier allègue, à l'appui de son recours, que la décision de taxation était juridiquement erronée, force est de constater qu'il n'a pas fait usage des voies de droit ouvertes contre ladite décision, qui est ainsi entrée en force. Partant, les arguments invoqués n'ont aucune pertinence dans la présente procédure.*

Sachverhalt

A.

Mit Erbschafts- und Schenkungsvertrag vom 7. Dezember 2016 erwarb einerseits C._____ die Liegenschaft D._____ Gbbl.-Nr. 1000 auf Rechnung künftiger Erbschaft von ihrer Mutter. Mit gleichem Vertrag erwarb andererseits E._____, der Lebenspartner von C._____, unentgeltlich einen Anteil von 50% an

dieser Liegenschaft zu Gesamteigentum, unter Übernahme der solidarischen Haftung für sämtliche auf der Liegenschaft lastenden Verpflichtungen. Zu Gunsten der Mutter von C. _____ liessen sie ein Wohnrecht an der 2½-Zimmerwohnung im Erdgeschoss begründen.

Mit Verfügung vom 17. Januar 2017 veranlagte das Grundbuchamt die auf den Eigentumsanteil von E. _____ anfallende Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 3'960.– und stundete diesen Betrag antragsgemäss für eine Dauer von vier Jahren ab dem Datum des Grundstückserwerbs. Für die gestundete Handänderungssteuer wurde ein gesetzliches Grundpfandrecht errichtet und im Grundbuch eingetragen.

B.

Am 4. Oktober 2019 reichte E. _____ beim Grundbuchamt den Nachweis des selbstgenutzten Wohneigentums mitsamt Wohnsitzbestätigung der Gemeinde D. _____ ein und ersuchte um nachträgliche Steuerbefreiung.

Mit Verfügung vom 4. November 2019 hob das Grundbuchamt die Stundungsverfügung vom 17. Januar 2017 auf und auferlegte E. _____ die gestundete Handänderungssteuer von Fr. 3'960.– zuzüglich Fr. 343.55 Zins und Fr. 300.- Gebühren zur Zahlung. Zur Begründung wies es darauf hin, dass E. _____ und seine Lebenspartnerin im fraglichen Zeitraum nicht alleine in der Liegenschaft gewohnt hätten. In der Wohnung im Erdgeschoss habe die Mutter von C. _____ gelebt. Daher sei die ausschliessliche Nutzung als Voraussetzung für die nachträgliche Steuerbefreiung nicht erfüllt. Soweit E. _____ zudem eine steuerbefreite Erbenstellung geltend mache, hätte er dies bereits im Zeitpunkt der Stundungsverfügung anführen müssen.

C.

Mit Eingabe vom 3. Dezember 2019 führt E. _____ Beschwerde gegen die Verfügung des Grundbuchamts vom 4. November 2019 und beantragt deren Aufhebung sowie den Verzicht auf die Festsetzung einer Handänderungssteuer, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons. Mit Beschwerdeantwort vom 6. Januar 2020 beantragt das Grundbuchamt die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

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

Die Direktion für Inneres und Justiz zieht in Erwägung:

1.

Verfügungen des Grundbuchamtes, welche die Handänderungssteuer betreffen, können bei der DIJ mit Beschwerde angefochten werden, soweit das Gesetz vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG; BSG 215.326.2) nichts Abweichendes vorsieht (Art. 26 Abs. 1 HG i.V. mit Art. 62 Abs. 1 Bst. a des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG, BSG 155.21]). Weil das HG für das Institut der hier umstrittenen nachträglichen Steuerbefreiung keine eigenen Rechtspflegebestimmungen festlegt, ist die DIJ zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Der Beschwerdeführer, der am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt war, wird durch die angefochtene und ihn belastende Verfügung besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 65 Abs. 1 VRPG). Er ist daher zur Beschwerdeführung legitimiert. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist folglich einzutreten.

2.

2.1 Beim Erwerb eines Grundstücks ist dem Kanton Bern grundsätzlich eine Handänderungssteuer von 1,8 % auf der Gegenleistung des Grundstückserwerbs zu entrichten (Art. 1 i.V.m. Art. 4 und Art. 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 und 2 HG). Mit der Veranlagungsverfügung wird das Veranlagungsverfahren abgeschlossen (VGE 100.2019.115 vom 23. November 2020 E. 5.1).

Gestützt auf Art. 11a HG kann die Erwerberin oder der Erwerber eines Grundstücks bei der Grundbuchanmeldung ein Gesuch um nachträgliche Befreiung von der Handänderungssteuer stellen, wenn sie oder er das Grundstück als Hauptwohnsitz nutzen will. Die gestundete Steuer wird nicht erhoben, wenn das Grundstück ihr oder ihm als Hauptwohnsitz dient und von ihr oder ihm 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).

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. 1–3 i.V.m. Art. 17 Abs. 2 HG). Als Grundstückserwerb gilt der Zeitpunkt der Eintragung im Grundbuch (vgl. Vortrag der vorberatenden Kommission des Grossen Rates vom 4. März 2013 zum direkten Gegenvorschlag zur Initiative «Schluss mit gesetzlicher Verteuerung der Wohnkosten für Mieter und Eigentümer», Gesetz betreffend die Handänderungssteuer, Tagblatt des Grossen Rates 2013, Beilage Nr. 17, Erläuterungen zu Art. 11b Abs. 2, S. 5). Diese Stundung erfolgt, weil das Gesuch um nachträgliche Steuerbefreiung nicht sofort beurteilt werden kann. Erst nach maximal vier Jahren entscheidet das Grundbuchamt in der das Steuerbefreiungsverfahren abschliessenden Endverfügung, ob die Steuerpflichtigen sowohl die Einzugsfrist als auch die Wohnsitzdauer eingehalten haben und damit die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllen.

Vor Ablauf der Stundung gemäss Art. 17 Abs. 2 HG hat die Erwerberin oder der Erwerber gegenüber dem Grundbuchamt 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). Nach Ablauf der Stundung prüft das Grundbuchamt, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die nachträgliche Steuerbefreiung gegeben sind. Gegebenenfalls heisst es in seiner Endverfügung das Gesuch um eine nachträgliche Steuerbefreiung gut und verfügt diese (Art. 17a Abs. 2 HG). Kommt es 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).

2.2 Angefochten ist im vorliegenden Verfahren die Verfügung vom 4. November 2019, mit welcher das Grundbuchamt das Gesuch vom 29. Dezember 2016 um nachträgliche Steuerbefreiung nach Art. 11b HG abgewiesen und die bis dahin gestundete Handänderungssteuer von Fr. 3'960.–, zuzüglich Zins, dem Beschwerdeführer zur Bezahlung auferlegt hat. Zur Begründung hat das Grundbuchamt im Wesentlichen ausgeführt, der Beschwerdeführer nutzte die Liegenschaft nicht ausschliesslich zu Wohnzwecken, da in der Wohnung im Parterre der Liegenschaft eine Drittperson wohne, zu deren Gunsten ein Wohnrecht bestehe.

3.

3.1 Die Partnerin des Beschwerdeführers hat mit öffentlich beurkundetem Vertrag (Urschrift Nr. 7386) vom 7. Dezember 2016 von ihrer Mutter auf Rechnung künftiger Erbschaft die Liegenschaft D. _____ Gbbl.-Nr. 1000 übernommen (Ziffer 2 des Vertrages). Mit gleichem Vertrag hat sie dem Beschwerdeführer die Hälfte dieser Liegenschaft geschenkt und das Grundbuchamt angewiesen, sie und ihren Partner im Grundbuch als Gesamteigentümer mit einem internen Anteil von je 1/2 einzutragen (Ziffer 3 des Vertrages). Mit öffentlich beurkundetem Erbvertrag vom 16. Januar 2017 (Urschrift Nr. 2000) verfügten E. _____ und C. _____ zudem gegenseitig auf den Todesfall hin die Übertragung der jeweiligen Eigentumshälfte an der gemeinsamen Liegenschaft.

Mit Verfügung vom 17. Januar 2017 stellte das Grundbuchamt fest, dass die Partnerin des Beschwerdeführers gestützt auf Art. 12 Bst. d HG nicht handänderungssteuerpflichtig ist. Gleichentags veranlagte das Grundbuchamt die auf den Eigentumsanteil von E. _____ anfallende Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 3'960.– und stundete diesen Betrag antragsgemäss für eine Dauer von vier Jahren ab dem Datum des Grundstückserwerbs.

3.2 Zwischen den Verfahrensbeteiligten nicht streitig ist, dass der Beschwerdeführer die erworbene Liegenschaft zusammen mit seiner Partnerin nicht alleine zu Wohnzwecken nutzt, da zugunsten deren Mutter ein Wohnrecht an der Wohnung im Erdgeschoss besteht. Dementsprechend beruft sich der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren nicht oder zumindest nicht direkt auf die Steuerbefreiung für selbstgenutztes Wohneigentum nach Art. 11b HG.

4.

4.1 Der Beschwerdeführer macht vielmehr geltend, es habe sich bei der streitigen Eigentumsübertragung von vornherein nicht um eine steuerpflichtige Handänderung gehandelt. Das Grundbuchamt hätte dementsprechend darauf verzichten müssen, die auf ihn entfallende Handänderungssteuer zu veranlagern, womit sich die Stundung der Steuer gestützt auf Art. 11a Abs. 3 HG erübrigt hätte. Zur Begründung beruft er sich auf die Ausnahmebestimmungen von Art. 12 Bst. d und Bst. f HG, wonach u.a. keine Handänderungssteuer zu entrichten ist beim Erwerb einer Liegenschaft durch gesetzliche Erben bzw. beim Erbvorbezug, wenn die Leistung der übernehmenden Person ausschliesslich in der Übernahme von aufhaftenden Grundpfandforderungen zu Gunsten Dritter besteht. Der Beschwerdeführer verweist zur Begründung auf ein Dokument mit der Bezeichnung „Regelung beim Ableben des Partners“ vom 17. November 2016. Zudem legt er den öffentlich beurkundeten Erbvertrag vom 17. Januar 2017 vor, demzufolge ihm oder seiner Lebenspartnerin im Falle des Vorabversterbens je die betreffende Hälfte der Liegenschaft zufallen soll.

Das Grundbuchamt hält dem in der Beschwerdeantwort vom 6. Januar 2020 entgegen, dass der Beschwerdeführer seine Einwände gegen die grundsätzliche Steuerpflicht unmittelbar durch Anfechtung der Veranlagungsverfügung vom 17. Januar 2017 hätte geltend machen müssen. Da dies nicht geschehen sei, sei die Verfügung in Rechtskraft erwachsen, weshalb im jetzigen Zeitpunkt der Bestand der Steuerpflicht nicht mehr anfechtbar sei.

4.2 Für die hier interessierende Streitigkeit ergeben sich aus dem Wortlaut der massgebenden Bestimmungen des HG, deren Entstehungsgeschichte und den Hinweis auf deren Handhabung in der Praxis folgende Erkenntnisse: Das Verfahren zur Veranlagung der Handänderungssteuer beginnt mit der Selbstdeklaration und wird mit Erlass der Veranlagungsverfügung abgeschlossen, wobei die gesamte

Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft als Bemessungsgrundlage der Steuer dient. Im Gegensatz zum Veranlagungsverfahren kann das in der Regel gleichzeitig mit der Selbstdeklaration anhängig gemachte Steuerbefreiungsverfahren hingegen erst später abgeschlossen werden. Die Veranlagungs- und Stundungsverfügung auf dem GB-Formular 2a vom 17. Januar 2017 umfasst damit zwei eigenständige Verfügungen. Zum einen die das Veranlagungsverfahren abschliessende Veranlagungsverfügung, die als Endentscheid zu qualifizieren ist und zum anderen die Stundungsverfügung, die einen Zwischenschritt im Verfahren um Steuerbefreiung darstellt und bei der es sich um eine Zwischenverfügung im Sinne von Art. 61 Abs. 1 VRPG handelt. Dies entspricht im Übrigen auch der Rechtsmittelbelehrung auf dem GB-Formular 2a, wonach zum einen gegen die obenstehende Veranlagungsverfügung innert 30 Tagen Einsprache erhoben werden kann und zum anderen Beschwerden in den «Fällen von Ziffer 2 [betreffend Stundung] und 3.2 [betreffend Entzug der aufschiebenden Wirkung einer Beschwerde gegen die Pfandrechtsverfügung] nur zulässig sind, wenn ein nicht wiedergutzumachender Nachteil besteht». Ist die Beschwerde nicht zulässig oder wurde von ihr keinen Gebrauch gemacht, so ist die Zwischenverfügung durch Beschwerde gegen den Endentscheid anfechtbar, soweit sie sich auf dessen Inhalt auswirkt (vgl. VGE Nr. 100.2019.115U, Erw. 5.2).

Wie bereits ausgeführt (Erw. 2.2 hiavor) ist Anfechtungsobjekt im Beschwerdeverfahren vor der DIJ die Verfügung des Grundbuchamts vom 4. Oktober 2019, mit welcher dieses die am 17. Januar 2017 verfügte Stundung der Handänderungssteuer aufgehoben, das Gesuch um Steuerbefreiung abgewiesen und die mit Verfügung vom 17. Januar 2017 auf Fr. 3'960.– veranlagte Steuer zuzüglich Zinsen von Fr. 343.55 eingefordert hat. Nicht Gegenstand der angefochtenen Verfügung ist weder die Steuerveranlagung an sich noch die Höhe der vom Beschwerdeführer geschuldeten Handänderungssteuer. Soweit der Beschwerdeführer zur Begründung seiner Beschwerde vorbringt, bereits die Veranlagungsverfügung vom 17. Januar 2017 sei rechtsfehlerhaft, ist darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer gegen diese Verfügung kein Rechtsmittel ergriffen hat und diese damit in Rechtskraft erwachsen ist, weshalb diese Argumentation im vorliegenden Beschwerdeverfahren ins Leere läuft.

4.3 Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer weder aus Art. 12 Bst. d noch Art. 12 Bst. f HG etwas zu seinen Gunsten hätte ableiten können. So sieht Art. 12 Bst. d HG eine Steuerbefreiung unter anderem beim Erwerb des Grundstücks durch den anderen *Ehegatten* vor. Nach Art. 12 Bst. d HG ist zudem bei der gemischten Schenkung an Verwandte im Sinne von Art. 457 ff. ZGB und damit unter anderem an Ehegatten und unter gewissen Umständen beim Erbvorbezug keine Handänderungssteuer geschuldet. Der Beschwerdeführer und seine Partnerin sind nicht verheiratet und waren es auch im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs nicht. Eine steuerrechtliche Begünstigung von Lebenspartnern ist gesetzlich nicht vorgesehen. Der Beschwerdeführer und seine Partnerin fallen damit von vornherein nicht unter den Anwendungsbereich von Art. 12 Bst. d und f HG. Dazu kommt, dass sich der vom Beschwerdeführende angerufene Erbvertrag zwischen ihm und seiner Partnerin nicht auf den vorliegend steuerrechtlich zu beurteilende Eigentumsübergang bezieht. Vielmehr regelt er die erbrechtlichen Folgen betreffend die Eigentumsverhältnisse an der gegenwärtig im Gesamteigentum stehenden Liegenschaft beim Tod eines der beiden. So ist vereinbart, dass die Liegenschaft in diesem Fall ins Alleineigentum des überlebenden Partners bzw. der überlebenden Partnerin übergehen soll. Damit bezieht sich die Vereinbarung auf einen in der Zukunft liegenden Eigentumsübergang, welcher dementsprechend auch erst im gegebenen Zeitpunkt steuerrechtlich zu beurteilen sein wird.

5.

5.1 Der Beschwerdeführer beruft sich schliesslich auf den Vertrauensschutz und macht geltend, das Grundbuchamt habe die Stundung gewährt, obwohl es gewusst habe, dass er und seine Partnerin nicht im ganzen Haus wohnen würden und eine Wohnung darin von einer Drittperson genutzt werde. Das Grundbuchamt hätte ihn entsprechend informieren müssen, so dass er entsprechende Optionen wie die Begründung von Stockwerkeigentum oder die Anfechtung der Veranlagungsverfügung hätte prüfen können. So aber habe er darauf vertrauen dürfen, dass das Grundbuchamt nach Ablauf der Frist die nachträgliche Steuerbefreiung verfügen werde.

5.2 Der Grundsatz von Treu und Glauben verleiht einen Anspruch auf Schutz berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten, sofern sich dieses auf eine konkrete, die betroffene Person berührende Angelegenheit bezieht und ohne Vorbehalt erfolgt ist. Die Behörde, welche die Zusicherung gegeben hat, muss hierfür zuständig gewesen sein, oder sie durfte zumindest aus zureichenden Gründen als zuständig erachtet werden. Weiter ist erforderlich, dass die betroffene Person gutgläubig war bzw. berechtigterweise auf die Zusicherung vertrauen durfte. Neben dem behördlichen Verhalten als Vertrauensgrundlage setzt der Anspruch des Vertrauensschutzes weiter eine Vertrauensbetätigung voraus. Zwischen Vertrauen und Disposition muss zudem ein Kausalzusammenhang gegeben sein und es darf in der Zwischenzeit keine Gesetzesänderung in Kraft getreten sein (BGE 117 Ia 285 E. 2b mit Hinweisen; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 667 ff.).

Eine verbindliche Beurteilung der Voraussetzungen zur nachträglichen Steuerbefreiung findet gestützt auf Art. 17a HG erst nach Ablauf der Stundungsfrist statt und nicht bereits bei der Stundung der Handänderungssteuer. Entsprechend wird unter Ziffer 4 in der Stundungsverfügung vom 17. Januar 2017 darauf hingewiesen, dass die Erwerberin oder der Erwerber dem Grundbuchamt vor Ablauf der Stundungsfrist den Nachweis zu erbringen hat, dass alle Voraussetzungen zur nachträglichen Steuerbefreiung gemäss Art. 11b HG erfüllt sind oder zum Zeitpunkt des Ablaufs der Stundung erfüllt sein werden. Vor diesem Hintergrund kann sich der Beschwerdeführer nicht auf den Vertrauensschutz berufen.

Das Grundbuchamt weist das Gesuch um nachträgliche Steuerbefreiung im Übrigen nur sofort ab, wenn dieses im Hinblick auf die Voraussetzungen gemäss Art. 11b von vornherein aussichtslos erscheint (Art. 11a Abs. 2 HG). Das dürfte vorwiegend Gesuche sein, bei denen die Voraussetzungen gemäss Art. 11b HG nicht erfüllt werden können (vgl. Vortrag, a.a.O., S. 4). Auf den vorliegend zu beurteilenden Fall trifft das nicht zu. Wie der Beschwerdeführer selber anzuerkennen scheint, hätte er etwa die Möglichkeit gehabt, die separate Wohnung zu Stockwerkeigentum (mit räumlicher Zuordnung im Reglement) auszuscheiden.

Die Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten 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 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.– werden E. _____ zur Bezahlung auferlegt. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

3.

Parteikosten werden keine gesprochen.