

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

32.13-06.134

Beschwerdeentscheid vom 21. Mai 2007

Handänderungssteuer bei Realteilung (Art. 9 HPG) und anwendbarer Steuersatz (Art. 11 HPG)



- a Die Anwendung von Art. 9 HPG setzt voraus, dass gemeinschaftliches Grundeigentum körperlich geteilt wird. Es ist dabei unerheblich, ob das gemeinschaftliche Grundeigentum einer oder mehreren Gesellschaften gehört, wenn an allen Grundstücken gemeinschaftliches Eigentum der realteilungswilligen Personen besteht. Voraussetzung ist lediglich, dass die Teilung in einem Akt oder mit gleichzeitiger Grundbuchanmeldung erfolgt. Im vorliegenden Fall, in dem einerseits Gesamteigentum einer Erbengemeinschaft bzw. einer einfachen Gesellschaft sowie Miteigentum besteht, ist zur Berechnung der Handänderungssteuer von einer Teilungsmasse auszugehen. (E. 4)
- b Bei einer Realteilung wird die Handänderungssteuer nicht auf der Summe der Mehrzuteilungen, sondern auf den dafür allenfalls erbrachten Ausgleichsleistungen erhoben. (E. 5)
- c Das Steuerprivileg von Art. 11 Abs. 2 HPG ist nur anwendbar, wenn ein Grundstück von einem Nachkommen, vom andern Ehegatten, von der anderen eingetragenen Partnerin oder dem andern eingetragenen Partner rechtsgeschäftlich erworben wird. Der privilegierte Steuersatz von 0,9% ist auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, soweit nur die Realteilung unter Geschwistern betroffen ist. (E. 6)

Impôts sur les mutations en cas de partage matériel (art. 9 LIMG) et taux d'imposition applicable (art. 11 LIMG)

- a *L'application de l'article 9 LIMG présuppose le partage en nature d'une propriété collective. Le fait que cette dernière appartienne à une ou à plusieurs sociétés importe peu lorsqu'il existe pour tous les immeubles une propriété commune des personnes désireuses de procéder à un partage matériel. Il faut simplement que le partage se fasse au moyen d'un acte ou s'accompagne simultanément d'une réquisition d'inscription au registre foncier. Dans le cas d'espèce, où il existe à la fois une propriété collective d'une communauté héréditaire ou d'une société simple et une copropriété, il s'agit de considérer une masse à partager pour calculer l'impôt sur les mutations (c. 4).*
- b *En cas de partage matériel, l'impôt sur les mutations n'est pas perçu sur la somme des attributions majorées, mais sur la compensation des valeurs effectuée le cas échéant à cet effet (c. 5).*
- c *Le privilège fiscal prévu par l'article 11, alinéa 2 LIMG s'applique uniquement lorsqu'un immeuble est acquis en vertu d'un acte juridique par un descendant ou une descendante, par le conjoint ou la conjointe ou par le ou la partenaire enregistré. Le taux d'imposition privilégié de 0,9 pour cent ne s'applique pas dans le cas d'espèce, dans la mesure où seul le partage matériel entre frères et sœurs est concerné (c. 6).*

Sachverhalt

A.

Die drei Schwestern A., B. und C. sind gemeinschaftliche Eigentümerinnen verschiedener Grundstücke. Erworben haben A., B. und C. die fraglichen Grundstücke einerseits durch Erbgang von ihrer Mutter (Gesamteigentum an vier Grundstücken sowie $\frac{1}{4}$ eines Grundstücks), andererseits durch Schenkung von ihrem vorverstorbenen Vater ($\frac{3}{4}$ eines Grundstücks zu Gesamteigentum sowie ein Grundstück zu Miteigentum mit ungleichen Anteilen). Bezüglich dieses gemeinschaftlichen Eigentums von ursprünglich sechs Grundstücken führten A., B. und C. in der öffentlichen Urkunde vom 1. Mai 2006 eine Erb- und Realteilung durch. Um die Grundstücke wie von den drei Schwestern gewünscht aufzuteilen, wurden in derselben Urkunde zudem zunächst eine Parzellierung und eine Miteigentumsbegründung vorgenommen.

D., der anmeldende Notar, der A., B. und C. im vorliegenden Verfahren vertritt, hat für diese Erb- und Realteilung am 30. Mai 2006 eine selbstdeklarierte Handänderungssteuer von Fr. 9'755.40 bezahlt. Er ging dabei von einer Bemessungsgrundlage von Fr. 275'932 und dem ordentlichen Steuersatz von 1,8% (ausma-

chend Fr. 4'966.80) sowie von einer Bemessungsgrundlage von Fr. 532'068 und dem reduzierten Steuersatz von 0,9% (ausmachend Fr. 4'788.60) aus.

In seiner Veranlagungsverfügung vom 22. September 2006 korrigierte das Kreisgrundbuchamt diese Selbstdeklaration. Es ging von einer Mehrzuteilung und damit einer Bemessungsgrundlage von total Fr. 3'882'000 aus und veranlagte eine Handänderungssteuer von Fr. 48'771.—. Nach seiner Berechnung bestand somit abzüglich der Zahlung von Fr. 9'755.40 gemäss der selbstdeklarierten Handänderungssteuer ein Saldo zu Gunsten des Kreisgrundbuchamtes von Fr. 39'015.60.

B.

Gegen die Nachveranlagung von Fr. 39'015.60 erhoben A., B. und C. Einsprache beim Kreisgrundbuchamt mit dem Antrag, die Handänderungssteuer sei insgesamt mit einem Betrag von Fr. 7'272.— zu veranlagern und es sei die Differenz zur bereits bezahlten Handänderungssteuer von Fr. 9'755.40, ausmachend Fr. 2'483.40, zurückzuerstatten. Sie stellten sich auf den Standpunkt, das Kreisgrundbuchamt lehne die Anwendung von Art. 9 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern (HPG; BSG 215.326.2) auf sämtliche im Rahmen der Erb- und Realteilung betroffenen Grundstücke zu Unrecht ab. Weiter sei auf die vorliegenden Handänderungen durchwegs der Steuersatz von 0,9% anzuwenden, denn soweit A., B. und C. den fraglichen Grundbesitz als Schenkung von ihrem vorverstorbenen Vater erhalten hätten, entspreche die nun erfolgende Realteilung wirtschaftlich dem steuerlich privilegierten Sachverhalt einer Erbteilung unter Nachkommen in Bezug auf eine elterliche Liegenschaft.

In seiner Einspracheverfügung vom 9. Oktober 2006 bestätigte das Kreisgrundbuchamt seine Veranlagungsverfügung vom 22. September 2006. Zur Begründung führte es aus, es habe Art. 9 HPG vollumfänglich Rechnung getragen, indem es alle Grundstücke in seine Berechnung einbezogen und unter Berücksichtigung der jeweiligen Teilungsansprüche die Mehr- oder Minderzuteilung errechnet habe. Weiter hätten A., B. und C. die Grundstücke Gemeinde E. Gbbl. Nr. 1000 und Gemeinde F. Gbbl. Nr. 2000 durch Schenkung erworben. Es liege diesbezüglich kein Erbgang mit anschliessender Erbteilung vor, weshalb der privilegierte Steuersatz gemäss Art. 11 Abs. 2 HPG nicht zur Anwendung komme.

C.

Gegen die Einspracheverfügung des Kreisgrundbuchamtes vom 9. Oktober 2006 erheben A., B. und C. am 24. Oktober 2006 Verwaltungsbeschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion. Sie beantragen, die Einspracheverfügung vom 9. Oktober 2006 sei aufzuheben, es sei auf eine Nachveranlagung der

Handänderungssteuer im Betrage von Fr. 39'015.60 zu verzichten, die Handänderungssteuer sei mit 0,9% auf Fr. 7'272 festzusetzen und die Differenz zur bereits bezahlten Handänderungssteuer zuzüglich Verzugszins sei seit Datum der Grundbuchanmeldung zurückzuerstatten. Zur Begründung führen sie aus, sie seien entgegen der Auffassung des Kreisgrundbuchamts der Ansicht, dass Art. 9 HPG auf sämtliche durch die öffentliche Urkunde vom 1. Mai betroffenen Grundstücke anzuwenden sei und dass einheitlich für sämtliche Zuteilungen der reduzierte Steuersatz von 0,9% Geltung habe. Das Kreisgrundbuchamt habe zu Unrecht zwei Teilungsmassen gebildet als Grundlage für die Berechnung. Daher resultiere eine grössere Mehrzuteilung als bei der Bildung einer einheitlichen Teilungsmasse. Das Kreisgrundbuchamt habe sich in der Einspracheverfügung auch nicht mit den Argumenten in der Einsprache bezüglich des anwendbaren Steuersatzes auseinandergesetzt. Es äussere sich nicht zur Frage, warum Art. 11 Abs. 2 HPG nicht auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar sei. Es sei weder aus dem Gesetzestext noch aus der Rechtsprechung zu entnehmen, dass Art. 11 Abs. 2 HPG ausschliesslich auf Erbengemeinschaften als „Abtreterin“ reduziert sein solle. Art. 11 HPG solle zusammen mit Art. 12 Bst. e HPG sicherstellen, dass Eigentumsübergänge von Elternteilen auf Nachkommen, allenfalls auch über den Umweg einer Erbengemeinschaft oder einer einfachen Gesellschaft bzw. einer Miteigentümerschaft, steuerlich begünstigt würden.

In seiner Vernehmlassung vom 27. Oktober 2007 beantragt das Kreisgrundbuchamt die Abweisung der Verwaltungsbeschwerde.

Der Schriftenwechsel und das Beweisverfahren wurden mit Verfügung vom 30. März 2007 geschlossen.

Auf den Inhalt der eingereichten Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen näher eingegangen.

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

1.

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamtes betreffend Handänderungssteuern kann bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern Verwaltungsbeschwerde erhoben werden (Art. 27 Abs. 2 HPG). Die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion ist damit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21).

Zur Verwaltungsbeschwerde ist befugt, wer ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung hat (Art. 65 Bst. a

VRPG). Die Beschwerdeführerinnen sind durch die angefochtene Einspracheverfügung beschwert und daher zur Beschwerdeführung befugt. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

Grundsätzlich ist dem Kanton beim Erwerb eines Grundstückes eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 i.V.m. Art. 5 HPG). *Objekt* dieser Rechtsverkehrssteuer ist der zivilrechtliche Eigentumsübergang, dem in Artikel 5 Abs. 2 HG weitere Rechtsgeschäfte gleichgestellt werden wie beispielsweise die Änderung im Personenbestand oder im Beteiligungsumfang einer Gemeinschaft zu gesamter Hand. Steuerpflichtig ist der Rechtserwerber oder die Rechtserwerberin (Art. 2 Bst. a HPG). Art. 6 bis 10 HPG äussern sich zur *Bemessungsgrundlage* für die Handänderungssteuer. Die Handänderungssteuer wird grundsätzlich auf der Gegenleistung für den Grundstückerwerb erhoben. Die Gegenleistung besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die die Erwerberin dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (vgl. Art. 6 HPG). Für Realteilungen enthält Art. 9 HPG eine Sonderregelung: Danach wird die Handänderungssteuer nur auf den Ausgleichsleistungen erhoben, wenn die ganze oder die teilweise Aufhebung von gemeinschaftlichem Grundeigentum durch Übertragung von Grundstücken der Gemeinschaft auf einzelne oder alle beteiligten Mitglieder der Gemeinschaft erfolgt. Der *Steuersatz* beträgt in der Regel 1,8% (Art. 11 Abs. 1 HPG). Wird ein Grundstück von einem Nachkommen, vom andern Ehegatten, von der anderen eingetragenen Partnerin oder dem anderen eingetragenen Partner rechtsgeschäftlich erworben, so beträgt der Steuersatz nur 0,9% (Art. 11 Abs. 2 HPG).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall haben die drei Beschwerdeführerinnen mit dem Zweck, bestehendes gemeinschaftliches Eigentum mittels Realteilung aufzulösen, in der öffentlichen Urkunde vom 1. Mai 2006 eine Parzellierung, eine Miteigentumsbegründung, Dienstbarkeitserrichtungen sowie eine Erb- und Realteilung vorgenommen. Betroffen sind im Einzelnen die folgenden Liegenschaften:

1. Gemeinde G. Gbbl. Nr. 3000 (Ortsteil H., I.-Gasse Nr. 10 und 20)
2. Gemeinde G. Gbbl. Nr. 4000 (Ortsteil H., I.-Gasse, vier Garagen)
3. Gemeinde E. Gbbl. Nr. 5000 (Ortsteil J., K.-Strasse Nr. 30)
4. Gemeinde F. Gbbl. Nr. 6000 (Ortsteil L., M.-Weg Nr. 40)

Diese vier Liegenschaften befanden sich vor der Teilung im Gesamteigentum der Erbgemeinschaft der N. (Mutter der drei Beschwerdeführerinnen), bestehend aus den drei Beschwerdeführerinnen.

5. Gemeinde F. Gbbl. Nr. 2000 (Ortsteil O., P.-Weg Nr. 50 und 60 in der Ortschaft Q.)

Diese Liegenschaft befand sich vor der Teilung im Miteigentum der drei Beschwerdeführerinnen. Erhalten hatten sie das Grundstück durch Schenkung von ihrem Vater, eingetragen am 4. Juli 1986. Das Miteigentum bestand zu ungleichen Teilen (Gbbl. Nr. 2000-1, Miteigentum von 2/5 zugunsten von A., Gbbl. Nr. 2000-2, Miteigentum von 1/5 zugunsten von B., Gbbl. Nr. 2000-3, Miteigentum von 2/5 zugunsten von C.).

6. Gemeinde E. Gbbl. Nr. 1000 (Ortsteil R., S.-Strasse Nr. 70 in der Ortschaft T.)

Diese Liegenschaft befand sich vor der Teilung im Gesamteigentum einer einfachen Gesellschaft, bestehend aus den drei Beschwerdeführerinnen sowie der Erbengemeinschaft N. (Mutter der drei Beschwerdeführerinnen), ebenfalls bestehend aus den drei Beschwerdeführerinnen. Erhalten hatte die einfache Gesellschaft das Grundstück einerseits durch Schenkung von Seiten des Vaters der drei Beschwerdeführerinnen, eingetragen am 24. April 1981 ($\frac{3}{4}$ der Liegenschaft), und andererseits durch Erbgang von Seiten der Mutter ($\frac{1}{4}$ der Liegenschaft).

3.2 Um die beabsichtigte Erb- und Realteilung vorzunehmen, wurden die beiden Grundstücke Gemeinde G. Gbbl. Nr. 3000 (I.-Gasse) und Gemeinde F. Gbbl. Nr. 2000 (P.-Weg) parzelliert und in je zwei Nutzungseinheiten aufgeteilt. Die den beiden Grundstücken zudienenden Parzellen Gemeinde G. Gbbl. Nr. 4000 (Garagen) und Gemeinde F. Gbbl. Nr. 7000 (Anmerkungsgrundstück; Einstellhalle mit Umgebungsanlagen) wurden entsprechend den neuen Nutzungseinheiten aufgeteilt bzw. zugewiesen. Dabei entstanden die folgenden neuen Liegenschaften:

- Aus der Liegenschaft Gemeinde G. Gbbl. Nr. 3000 (I.-Gasse 10/20) wurden durch Parzellierung die Grundstücke Gemeinde G. Gbbl. Nr. 3000 (I.-Gasse 10) und Gemeinde G. Gbbl. Nr. 8000 (I.-Gasse 20) begründet.
- An der Liegenschaft Gemeinde G. Gbbl. Nr. 4000 (Garagen) wurde Miteigentum begründet: Gbbl. Nr. 4000-1, $\frac{1}{2}$ Miteigentum an Nr. 4000, und Gbbl. Nr. 4000-2, $\frac{1}{2}$ Miteigentum an Nr. 4000.
- Aus der Liegenschaft Gemeinde F. Gbbl. Nr. 2000 (P.-Weg 50/60) wurden durch Parzellierung die Grundstücke Gemeinde F. Gbbl. Nr. 9000 (P.-Weg 50) und Gemeinde F. Gbbl. Nr. 2000 (P.-Weg 60) begründet.
- Die bisherige Anmerkung „dazu gehört $\frac{1}{4}$ Anteil an Nr. 7000“ auf der Stamm-parzelle Gemeinde F. Gbbl. Nr. 2000 wurde entsprechend der Anzahl Woh-

nungen der beiden auf dieser Stammparzelle befindlichen Liegenschaften P.-Weg Nrn. 50 und 60 aufgeteilt: 5/32 Anteil an Gbbl. Nr. 7000 für das Gbbl. Nr. 2000 (P.-Weg 60) und 3/32 Anteil an Gbbl. Nr. 7000 für das Grundstück Nr. 9000 (P.-Weg 50).

3.3 Nach Durchführung der Erb- und Realteilung gemäss der öffentlichen Urkunde vom 1. Mai 2006 präsentieren sich die Eigentumsverhältnisse an den Liegenschaften wie folgt:

- B. ist Alleineigentümerin der Grundstücke Gemeinde G. Gbbl. Nrn. 8000 und 4000-2 (I.-Gasse 20, erhalten aus Erb- und Realteilung, Anrechnungswert Fr. 2'455'000.00) sowie des Grundstücks Gemeinde E. Gbbl. Nr. 5000 (K.-Strasse 30, erhalten aus Erb- und Realteilung, Anrechnungswert Fr. 1'690'000.00).
- C. ist Alleineigentümerin der Grundstücke Gemeinde G. Gbbl. Nrn. 3000 und 4000-1 (I.-Gasse 10, erhalten aus Erb- und Realteilung, Anrechnungswert Fr. 2'445'000.00), des Grundstücks Gemeinde F. Gbbl. Nr. 6000 (M.-Weg 40, Erb- und Realteilung, Anrechnungswert Fr. 1'380'000.00) sowie des Grundstücks Gemeinde F. Gbbl. Nr. 9000 (P.-Weg 50, erhalten aus Realteilung, Anrechnungswert Fr. 1'180'000.00).
- A. ist Alleineigentümerin des Grundstücks Gemeinde E. Gbbl. Nr. 1000 (S.-Strasse 70, erhalten zu $\frac{3}{4}$ aus Realteilung und zu $\frac{1}{4}$ aus Erb- und Realteilung, Anrechnungswert Fr. 1'879'000.00) und des Grundstücks Gemeinde F. Gbbl. Nr. 2000 (P.-Weg 60, erhalten aus Realteilung, Anrechnungswert Fr. 1'790'000.00).

4.

4.1 Die Beschwerdeführerinnen bemängeln zunächst, dass das Kreisgrundbuchamt die verschiedenen Liegenschaften zur Berechnung der Handänderungssteuer in zwei Teilungsmassen aufgeteilt habe: einerseits eine solche für die Erbteilung, andererseits eine solche für die Realteilung, aus welchen jeweils Mehr- und Minderzuteilungen resultierten. So ergäben sich grössere Mehrzuteilungen als bei der Bildung einer einheitlichen Teilungsmasse, wie dies von den Beschwerdeführerinnen beantragt werde. Art. 9 HPG sei auf die fraglichen Grundstücke, welche sich teils im Gesamt- und teils im Miteigentum befänden, gleichzeitig anzuwenden, unabhängig von den Rechtsgründen der jeweiligen Erwerbe. Einziges Kriterium sei es, dass sich der fragliche Grundbesitz im gemeinschaftlichen Eigentum der realteilungswilligen Personen befände. Zur Begründung verweisen sie unter anderem auf den Entscheid der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion Nr. 32.13-02.8 vom 4. September 2002.

Das Kreisgrundbuchamt führt zur Anwendung von Art. 9 HPG in seiner Einspracheverfügung vom 9. Oktober 2006 lediglich aus, es habe dem darin umschriebenen Grundsatz, wonach bei Realteilungen die Handänderungssteuer nur auf den Ausgleichsleistungen erhoben werde, vollumfänglich Rechnung getragen, indem es alle Grundstücke in seine Berechnung einbezogen und unter Berücksichtigung der jeweiligen Teilungsansprüche die Mehr- oder Minderzuteilung errechnet habe.

Sowohl die Beschwerdeführerinnen als auch das Kreisgrundbuchamt gehen davon aus, dass vorliegend auf die Teilung aller Grundstücke Art. 9 HPG anzuwenden ist. Streitig ist jedoch, ob nur eine oder mehrere Teilungsmassen zu bilden sind. Während die Beschwerdeführerinnen geltend machen, es sei nur eine Teilungsmasse vorhanden und es handle sich dementsprechend um eine einzige Realteilung, legt das Grundbuchamt seiner Berechnung der Handänderungssteuer zwei Teilungsmassen zugrunde, womit es implizit davon ausgeht, es lägen verschiedene Realteilungen vor.

4.2 Eine Realteilung liegt nach dem Wortlaut von Art. 9 HPG vor, wenn die ganze oder teilweise Aufhebung von gemeinschaftlichem Grundeigentum durch Übertragung von Grundstücken der Gemeinschaft auf einzelne oder alle beteiligten Mitglieder der Gemeinschaft erfolgt. Das Kreisschreiben der Justizdirektion des Kantons Bern betreffend Abgaberecht vom 15. April 1986 (nachfolgend: Kreisschreiben) enthält einige Ausführungen zu Realteilungen aus handänderungssteuerrechtlicher Sicht: Gemäss Ziffer 9 Buchstabe b des Kreisschreibens sind die entsprechenden Geschäfte gleichzeitig zur grundbuchlichen Behandlung anzumelden, wenn die Privilegierung der Realteilung geltend gemacht wird. Frühere Teilveräusserungen (z.B. eine Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft) können nicht mehr in die Verteilung mit Abgabeprivileg einbezogen werden (diese Veranlagungen wurden rechtskräftig und können nicht später durch einen neuen Vertrag revidiert werden).

Die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion bezog sich in dem von den Beschwerdeführerinnen zitierten Entscheid vom 4. September 2002 auf diese Ausführungen und hielt fest, der Vorbehalt, dass die Privilegierung der Realteilung nur geltend gemacht werden könne, wenn die Geschäfte gleichzeitig zur grundbuchlichen Behandlung angemeldet würden, beruhe wahrscheinlich auf einem früheren Entscheid der Justizdirektion (Entscheid der Justizdirektion vom 15. April 1981, publiziert in BN 1981 S. 223 ff.). Dort wollte der Beschwerdeführer eine sieben Jahre zuvor erfolgte Abtretung eines Grundstücks mit der körperlichen Teilung von Miteigentum an einem anderen Grundstück zu einer steuerfreien Realteilung verknüpfen. Dieses Ansinnen wurde zu Recht abgelehnt mit der

Begründung, das Privileg der Realteilung könne nur in einem Zug geltend gemacht werden, was bedeute, dass die Teilungen im gleichen Vertrag vorzunehmen oder allenfalls verschiedene Verträge beim Grundbuchamt gleichzeitig anzumelden seien. Gestützt darauf kam die Justizdirektion in ihrem Entscheid vom 4. September 2002 zum Schluss, dass die erforderliche Einheitlichkeit der Realteilung gegeben sei, wenn nur ein Erbteilungsvertrag über sämtliche Grundstücke geschlossen werde. Es sei daher irrelevant, dass die Anmeldungen zur Eintragung bei verschiedenen betroffenen Grundbuchämtern nicht gleichzeitig, sondern im Abstand von etwas mehr als einem Monat erfolgt seien.

Für die Gewährung des Abgabeprivilegs gestützt auf Art. 9 HPG ist somit ausschlaggebend, dass die Realteilung in einem Akt erfolgt. Die Einheitlichkeit der Realteilung muss gegen aussen ersichtlich sein, indem ein Vertrag über mehrere Grundstücke abgeschlossen wird oder indem verschiedene Verträge gleichzeitig zur Eintragung beim Grundbuchamt angemeldet werden. Im vorliegenden Fall sind die Beschwerdeführerinnen gemeinschaftliche Eigentümerinnen der fraglichen Grundstücke. Bezüglich sämtlicher Grundstücke wird in einem Vertrag, nämlich in der öffentlichen Urkunde vom 1. Mai 2006, eine Erb- und Realteilung durchgeführt. Auch die Grundbuchanmeldung vom 31. Mai 2007 betrifft sämtliche Grundstücke. Es handelt sich daher um einen einzigen, einheitlichen Akt, in welchem die Beschwerdeführerinnen einen Teil ihres gemeinschaftlichen Grundeigentums auflösen.

4.3 Im Unterschied zu den bisher von der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion beurteilten Fällen besteht vorliegend nicht nur eine Gemeinschaft, welche gemeinschaftliches Eigentum auflöst. So gehören mehrere Grundstücke der Erbgemeinschaft der N., das Grundstück Gemeinde E. Gbbl. Nr. 1000 hingegen gehört einer einfachen Gesellschaft, bestehend einerseits aus der Erbgemeinschaft der N., andererseits aus den drei Beschwerdeführerinnen. Zudem besteht Miteigentum der drei Beschwerdeführerinnen zu ungleichen Teilen an der Liegenschaft Gemeinde F. P.-Weg.

Aus der Formulierung im Gesetz, wonach „die ganze oder teilweise Aufhebung von gemeinschaftlichem Grundeigentum durch Übertragung von Grundstücken *der Gemeinschaft* auf einzelne oder alle beteiligten Mitglieder der Gemeinschaft“ erfolgt, könnte geschlossen werden, es sei für jede Gesellschaft eine eigene Teilungsmasse zu bilden. Das Kreisgrundbuchamt hat Art. 9 HPG offenbar in diesem Sinne ausgelegt, indem es zwei Teilungsmassen gebildet hat. In Artikel 10 Bst. d des alten Gesetzes vom 15. November 1970 betreffend Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben (HPAG, GS 1970 S. 332), in dem die körperliche Teilung generell von der Handänderungssteuer ausgenommen wurde, findet sich indessen keine Einschränkung, wonach nur das gemeinschaftliche Eigentum

einer Gemeinschaft einer Realteilung zugänglich ist. Es hiess dort lediglich, es sei keine Handänderungssteuer zu entrichten bei der körperlichen Teilung von *gemeinschaftlichem Eigentum*, sofern die zugeteilten Grundstücke den bisherigen Anteilsverhältnissen entsprechen. Nach der alten Gesetzesbestimmung ist somit für das Privileg der Realteilung ausschlaggebend, ob gemeinschaftliches Eigentum besteht, und nicht, ob eine oder mehrere Gemeinschaften vorhanden sind. Diese Steuerbefreiung wurde im Jahre 1970 eingeführt, um Realteilungen nicht durch Abgaben zu erschweren. Das geltende HPG hat das Steuerprivileg für Realteilungen in Artikel 9 übernommen, aber neu formuliert. Der Vortrag des Regierungsrates (Tagblatt des Grossen Rates 1991, Beilage 43) führt dazu lediglich aus, in Artikel 9 würden die bisher in Artikel 10 enthaltenen Bestimmungen über die Realteilung zusammengefasst, wobei "eine Klarstellung und Anpassung an die Praxis" erfolge. Der Zweck dieses Steuerprivilegs ist somit nach wie vor derselbe. Realteilungen sollen nicht durch Abgaben erschwert werden, unter Vorbehalt einer Steuerumgehung. Gegenstand der in Art. 9 HPG vorgesehenen Privilegierung ist die Realteilung und nicht eine bestimmte Gemeinschaft. Es ist daher unerheblich, ob die von der Realteilung betroffenen Grundstücke vorher im Eigentum von nur einer Gemeinschaft oder mehrerer Gemeinschaften gestanden haben, wenn an allen Grundstücken gemeinschaftliches Eigentum der realteilungswilligen Personen bestand. Darauf weist auch die Formulierung in Art. 9 HPG hin, in welchem von *gemeinschaftlichem Eigentum* die Rede ist.

Es kann daher im vorliegenden Fall, in welchem die fraglichen Grundstücke alle ausschliesslich im gemeinschaftlichen Eigentum der drei Beschwerdeführerinnen stehen, nicht ausschlaggebend sein, dass es sich um gemeinschaftliches Eigentum verschiedener Gemeinschaften handelt. Es spielt keine Rolle, wie das gemeinschaftliche Eigentum durch die drei Beschwerdeführerinnen erworben worden ist. Erforderlich ist lediglich gemeinschaftlicher Grundbesitz mehrerer Personen und eine gleichzeitige Auflösung desselben in einem Akt. Zur Berechnung der Handänderungssteuer ist daher im vorliegenden Fall von nur einer Teilungsmasse auszugehen.

5.

Sowohl die Beschwerdeführerinnen als auch das Kreisgrundbuchamt sind bei der Berechnung der Handänderungssteuer von den *Mehrzuteilungen* als Bemessungsgrundlage ausgegangen. Die Beschwerdeführerinnen, welche von nur einer Teilungsmasse ausgehen, haben die Handänderungssteuer auf der Gesamtsumme aller Mehrzuteilungen in der Höhe von Fr. 808'000 berechnet. Das Kreisgrundbuchamt hingegen, welches für die Erb- und die (nur) Realteilung von je einer besonderen Teilungsmasse ausgegangen ist, hat die Handänderungssteuer auf der Mehrzuteilung aus Erbschaft in der Höhe von Fr. 2'345'000 und auf der Mehrzuteilung aus der (nur) Realteilung in Höhe von Fr. 1'537'000 berechnet.

Wie unter Ziffer 4 ausgeführt wurde, ist im vorliegenden Fall von nur einer Teilungsmasse auszugehen. Als Bemessungsgrundlage ist jedoch nicht die Summe der Mehrzuteilungen von Fr. 808'000 heranzuziehen. Massgebend sind vielmehr die für die Wertverschiebungen erbrachten *Ausgleichsleistungen*. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut von Art. 9 HPG. Danach wird die Handänderungssteuer nur auf den Ausgleichsleistungen erhoben. Nicht als Ausgleichsleistungen gelten dabei gemäss der expliziten Anordnung des Gesetzgebers bloss «Änderungen der Beteiligungsquoten» (Art. 9 Satz 2 HPG). Das bedeutet, dass die Steuerpflicht nur ausgelöst wird, wenn die die Wertverschiebung ausgleichenden Gegenleistungen auch tatsächlich erbracht werden. Verzichten die Parteien auf Ausgleichsleistungen, obwohl sie bewusst Zuteilungen vornehmen, welche nicht den bisherigen Anteilsverhältnissen entsprechen, so besteht keine Steuerpflicht. Daraus folgt, dass nicht schon eine Mehrzuteilung an sich, sondern erst eine für die Wertverschiebung allenfalls erbrachte Ausgleichsleistung die Steuerpflicht auslöst. Realteilungen mit Wertverschiebungen ohne Ausgleichsleistungen bleiben steuerfrei.

Die Ausgleichsleistung kann in der Übergabe von Aktiven (Geld oder andere Vermögenswerte) oder in der Übernahme von Passiven bestehen. Werden einer Liegenschaft anhaftende Grundpfandschulden von der Person, welche ein Grundstück zu Alleineigentum erhält, übernommen, so erbringt diese Person nur insoweit eine Gegenleistung, als sie in einem über ihren Anteil hinausgehenden Mass Grundpfandschulden übernimmt. (Vgl. zum Ganzen den Entscheid der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion Nr. 32.13-02.8 vom 4. September 2002).

Im vorliegenden Fall werden zum Ausgleich der bestehenden Mehrzuteilungen keine Aktiven – etwa in Form von Geldleistungen – übertragen. Hingegen lasten auf den betroffenen Grundstücke die folgenden Grundpfandschulden, welche von den jeweiligen Erwerberinnen teilweise übernommen werden:

1. Gemeinde G., I.-Gasse 10:	Fr. 325'000
2. Gemeinde G., I.-Gasse 20:	Fr. 325'000
3. Gemeinde E., K.-Strasse:	Fr. 245'000
4. Gemeinde F., M.-Weg:	Fr. 70'000
5. Gemeinde E., S.-Strasse:	Fr. 710'000
6. Gemeinde F., P.-Weg 50:	Fr. 700'000
7. Gemeinde F., P.-Weg 60:	Fr. 800'000

Die drei Beschwerdeführerinnen haben an den Liegenschaften, die sie aus Erbschaft erhalten haben (Ziffern 1 bis 4), und an dem Grundstück Gemeinde E. S.-Strasse 70 je 1/3 Anteil an den Grundpfandschulden, ausmachend je Fr. 558'333.30. An den Grundstücken Gemeinde F. P.-Weg 50 und 60 beträgt der Anteil der Grundpfandschulden von C. und A. je Fr. 600'000, derjenige von B. Fr. 300'000. Insgesamt haben C. und A. somit einen internen Anteil an den Grundpfandschulden von je Fr. 1'158'333.30, B. hat einen internen Anteil an den Grundpfandschulden von Fr. 858'333.30.

C. übernimmt die Grundstücke Gemeinde G., I.-Gasse 10, M.-Weg 40 in der Gemeinde F. und P.-Weg 50 in der Gemeinde F. zu Alleineigentum. Der Anrechnungswert dieser drei von ihr übernommenen Grundstücke beträgt insgesamt Fr. 5'005'000. Ihr interner Teilungsanspruch beträgt Fr. 4'468'000 (1/3 des Anrechnungswerts aller Grundstücke mit Ausnahme der Grundstücke Gemeinde F., P.-Weg 50 und 60; daran beträgt ihr Anteil 2/5 des Anrechnungswerts). Sie erhält somit mehr zugeteilt, als ihr aufgrund des internen Teilungsanspruchs zustehen würde. Die auf diesen Grundstücken aufhaftenden Grundpfandschulden betragen insgesamt Fr. 1'095'000. Sie übernimmt somit – trotz Mehrzuteilung – weniger Grundpfandschulden, als ihr interner Anteil betragen würde. Es erfolgt somit keine Ausgleichsleistung, was zur Folge hat, dass keine Handänderungssteuer geschuldet ist.

B. übernimmt die Grundstücke I.-Gasse 20 und K.-Strasse 30 in der Gemeinde E. zu Alleineigentum. Der Anrechnungswert dieser beiden Liegenschaften beträgt insgesamt Fr. 4'145'000. Ihr interner Teilungsanspruch beträgt Fr. 3'874'000 (1/3 des Anrechnungswerts aller Grundstücke mit Ausnahme der Grundstücke Gemeinde F., P.-Weg 50 und 60; daran beträgt ihr Anteil 1/5 des Anrechnungswerts). Die auf diesen Grundstücken aufhaftenden Grundpfandschulden betragen insgesamt Fr. 570'000. Auch sie übernimmt somit trotz Mehrzuteilung weniger Grundpfandschulden, als ihr interner Anteil betragen würde. Es erfolgt somit keine Ausgleichsleistung, was zur Folge hat, dass keine Handänderungssteuer geschuldet ist.

A. übernimmt die Grundstücke S.-Strasse 70 in der Gemeinde E. und P.-Weg 60 in der Gemeinde F. zu Alleineigentum. Der Wert dieser beiden Grundstücke beträgt Fr. 3'660'000. Ihr interner Teilungsanspruch beträgt Fr. 4'468'000 (1/3 des Anrechnungswerts aller Grundstücke mit Ausnahme der Grundstücke Gemeinde F., P.-Weg 50 und 60; daran beträgt ihr Anteil 2/5 des Anrechnungswerts). Sie erhält somit weniger zugeteilt, als ihr eigentlich zustehen würde. Die auf diesen Grundstücken aufliegenden Grundpfandschulden betragen insgesamt Fr. 1'510'000. A. übernimmt somit trotz Minderzuteilung mehr Grundpfandschulden, als sie angesichts ihres internen Anteils eigentlich müsste. Ihre Mehrübernahme an Passiven beläuft sich auf Fr. 351'666.70. Diese Differenz ist steuerrechtlich als Ausgleichsleistung zu betrachten und somit als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Handänderungssteuer heranzuziehen.

6.

6.1 Bezüglich des anwendbaren *Steuersatzes* beantragen die Beschwerdeführerinnen, es sei für die gesamte geschuldete Handänderungssteuer der privilegierte Satz von 0,9% gemäss Art. 11 Abs. 2 HPG anzuwenden. Zur Begründung ihres Begehrens führen sie aus, den in der Einspracheverfügung zitierten Entscheiden der Justizdirektion vom 18. Mai 1972 bzw. vom 7. Juni 1993 sei keineswegs zu entnehmen, dass Art. 11 Abs. 2 HPG ausschliesslich auf Erbengemeinschaften als „Abtreterin“ reduziert sein solle. Wirtschaftlich betrachtet handle es sich um denselben Sachverhalt, ob eine Erbengemeinschaft, bestehend aus drei Geschwistern eine Liegenschaft bei der Erbteilung an eine Schwester übertrage, oder ob drei Schwestern eine mittels Schenkung von ihrem Vater übertragene Liegenschaft körperlich teilten. Deshalb sei im vorliegend zu beurteilenden Fall insgesamt nur eine reduzierte Handänderungssteuer von 0,9% geschuldet.

Der Entscheid der Justizdirektion vom 18. Mai 1972 (publiziert in Der Bernische Notar, 1972, S. 30 ff.) stützte sich noch auf das HPAG. Darin wurde festgehalten, dass bei der Erbteilung das Abgabeprivileg von 0,8% gemäss Art. 9 Abs. 1 HPAG zur Anwendung gelange. Massgeblich für das Abgabeprivileg sei das Verhältnis des Übernehmers zum Erblasser und nicht dasjenige unter den Erbteilungspartnern. Dieser Grundsatz wurde von der Justizdirektion auch nach Inkrafttreten des neuen HPG bestätigt. In ihrem Entscheid vom 7. Juni 1993 (vgl. dazu auch den Hinweis in Der Bernische Notar, 1993, S. 164) hielt die Justizdirektion fest, dass auch unter dem neuen Recht bei einer Erbteilung das verwandtschaftliche Verhältnis des Übernehmers zum Erblasser und nicht dasjenige unter den Erbteilungspartnern für die Anwendung des Abgabeprivilegs massgeblich ist. Diese Rechtsprechung ist unbestritten.

6.2 Im vorliegenden Fall gingen die Grundstücke Gemeinde F. Gbbl. Nr. 2000 und Gemeinde E. Gbbl. Nr. 1000 (Bezeichnung vor der Parzellierung) zunächst

mittels Schenkung auf die Beschwerdeführerinnen bzw. auf die drei Beschwerdeführerinnen und ihre Mutter über. Es ist zu prüfen, ob der privilegierte Steuersatz von 0,9% gestützt auf eine wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch auf sie anzuwenden ist.

Die Handänderungsabgabe ist grundsätzlich eine Rechtsverkehrsabgabe. Im HPG wird die Abgabepflicht im Gegensatz zu Einkommenssteuergesetzen, welche an Erscheinungen der privaten Wirtschaft anknüpfen und dadurch automatisch einen (betriebs-)wirtschaftlichen Inhalt aufweisen, an zivilrechtliche Vorgänge des Rechtsverkehrs angeknüpft. Ohne ausdrückliche Vorschrift im Gesetz ist daher davon auszugehen, dass die im Gesetz verwendeten Begriffe im zivilrechtlichen Sinne zu verstehen sind (vgl. Peter Ruf, Handänderungsabgaberecht, Kommentar zu den Artikeln 1 – 10 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, Muri-Bern 1985, N. 8 zu Art. 5 S. 74). Dieser für das alte Recht festgehaltene Grundsatz gilt ohne weiteres auch für das neue HPG. Angeknüpft wird auch im HPG an die formellen Gegebenheiten. So ist insbesondere der zivilrechtliche Eigentumsübergang als Handänderung eines Grundstückes im Sinne des HPG zu betrachten (vgl. Art. 5 Abs. 1 Bst. a HPG). Deshalb ist beispielsweise auch beim Verkauf einer Aktiengesellschaft an deren Alleinaktionär eine Handänderungssteuer geschuldet, obwohl der Eigentümer nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise derselbe bleibt, da es sich dabei um einen zivilrechtlichen Eigentumsübergang im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Bst. a HPG handelt (vgl. dazu etwa den Hinweis auf die bernische Praxis in Der Bernische Notar 1995/1996, S. 340 f. sowie Der Bernische Notar 2001/2002, Ziffer 50. S. 144 f.). Ist für eine Handänderungsabgabe hingegen ausnahmsweise an die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuknüpfen, so wird dies im Gesetz ausdrücklich erwähnt (vgl. z.B. Art. 5 Abs. 2 HPG) oder ergibt sich zwingend aus der Auslegung des Gesetzes (vgl. dazu die Rechtsprechung zu Art. 11 Abs. 2 HPG).

Das HPG lässt somit wenig Raum, um bei seiner Anwendung von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszugehen. Allein der Hinweis auf die angeblich gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise genügt nicht, um den Anwendungsbereich einer Norm, die an die zivilrechtlichen Verhältnisse anknüpft, über ihren Wortlaut hinaus auf wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte auszudehnen. Für die Anwendung des privilegierten Satzes bedürfte es daher im vorliegenden Fall entweder eines Hinweises im Wortlaut oder aber anderer Anhaltspunkte, die im Rahmen der Auslegung zu berücksichtigen wären.

6.3 Nach Ansicht der Beschwerdeführerinnen zeigt bereits die Formulierung von Art. 11 Abs. 2 HPG, in welchem vom „rechtsgeschäftlichen Erwerb“ gesprochen wird, auf, dass damit nicht ausschliesslich Erbteilungen gemeint seien. Weiter führen sie aus, Art. 11 HPG solle zusammen mit Art. 12 Bst. e HPG sicher-

stellen, dass Eigentumsübergänge von Elternteilen auf Nachkommen, allenfalls auch über den Umweg einer Erbengemeinschaft oder einer einfachen Gesellschaft bzw. einer Miteigentümerschaft, steuerlich begünstigt würden. Damit machen sie sinngemäss geltend, eine teleologisch-systematische Auslegung führe zum Ergebnis, dass die vorliegend zu beurteilende Handänderung privilegiert zu versteuern sei.

Nach der Praxis des Bundesgerichts ist die rechtsanwendende Behörde in der Regel an den klaren und unzweideutigen Wortlaut einer Bestimmung gebunden, doch sind Abweichungen von einem klaren Wortlaut zulässig oder sogar geboten, wenn triftige Gründe zur Annahme bestehen, dass dieser nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben. Vom Wortlaut kann ferner abgewichen werden, wenn die wörtliche Auslegung zu einem Ergebnis führt, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann. Im Übrigen sind bei der Auslegung alle herkömmlichen Auslegungselemente zu berücksichtigen (systematische, teleologische und historische; auch rechtsvergleichende), wobei das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus befolgt und es ablehnt, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (BGE 124 II 266 E. 4 S. 268).

Auszugehen ist somit vom Wortlaut der Bestimmung. Gemäss Art. 11 Abs. 2 HPG beträgt die Handänderungssteuer 0,9%, wenn ein Grundstück von einem Nachkommen, vom andern Ehegatten, von der anderen eingetragenen Partnerin oder dem anderen eingetragenen Partner rechtsgeschäftlich erworben wird. Dieser Wortlaut ist an sich klar. Privilegiert werden sollen durch rechtsgeschäftlichen Übergang ausgelöste Handänderungen zwischen Ehegatten bzw. eingetragenen Partnern sowie zwischen Eltern und deren Nachkommen. Der Hinweis der Beschwerdeführerinnen, der Ausdruck „rechtsgeschäftlich“ in Art. 11 Abs. 2 HPG belege, dass nicht nur Erbteilungen privilegiert behandelt würden, ist zwar zutreffend. So kommt der reduzierte Satz beispielsweise auch beim (rechtsgeschäftlichen) Erwerb unter lebenden Ehegatten zum Tragen. Ihre Schlussfolgerung, Art. 11 Abs. 2 HPG müsse wegen des Begriffs „rechtsgeschäftlich“ auch bei der vorliegenden Handänderung im Nachgang zu einer Schenkung zur Anwendung kommen, ist jedoch nicht zwingend. Im zu beurteilenden Fall erfolgte die Handänderung zwar durch Rechtsgeschäft, nämlich durch Realteilung, allerdings nicht zwischen Eltern und Nachkommen, sondern unter Geschwistern. Der Erwerb durch Geschwister wird jedoch vom Wortlaut des Art. 11 Abs. 2 HPG nicht erfasst.

In den beiden bereits erwähnten Entscheiden aus den Jahren 1972 und 1993 kam die Justizdirektion mithilfe der historischen Auslegung zum Schluss, dass auch im Rahmen der Erbteilung der privilegierte Satz von 0,9% zur Anwendung gelange. Da das alte HPAG die Erbteilung als privilegiert zu versteuernde Handänderung ausdrücklich erwähnte und im Vortrag der Justizdirektion an den Regierungsrat zuhanden des Grossen Rates des Kantons Bern betreffend die Revision des Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben vom 3. Januar 1991 mit Nachtrag vom 21. Mai 1991 (Vortrag) festgehalten wurde, dass diese Privilegierung beibehalten werden sollte, wurde daraus geschlossen, dass auch unter dem neuen HPG die Erbteilung von Art. 11 Abs. 2 HPG erfasst sei, obwohl dies nicht ausdrücklich aus dem Wortlaut hervorgehe.

Die im zitierten Entscheid aus dem Jahre 1993 begründete Praxis der Justizdirektion wird von den Beschwerdeführern nicht in Frage gestellt. Sie machen jedoch geltend, was für den rechtsgeschäftlichen Erwerb durch Geschwister im Rahmen einer Erbteilung gelte, müsse auch für den (ebenfalls rechtsgeschäftlichen) Erwerb durch Geschwister im Nachgang zu einer Schenkung gültig sein. – Dem kann nicht gefolgt werden. Den Materialien zur seinerzeitigen Ablösung des HPAG durch das HPG kann kein Indiz entnommen werden, das für eine steuerliche Privilegierung des hier zu beurteilenden rechtsgeschäftlichen Erwerbs im Gefolge einer Schenkung sprechen würde. Weder war dieser Sachverhalt unter früherem Recht privilegiert zu behandeln, noch ergibt sich eine solche Absicht aus dem Vortrag bzw. aus dem Tagblatt des Grossen Rates, in dessen Sitzungen Art. 11 HPG gar nie Gegenstand der Beratungen war (vgl. Tagblatt des Grossen Rates des Kantons Bern, 1991, S. 1156 ff. und Tagblatt des Grossen Rates des Kantons Bern 1992, S. 243 ff.).

Indem die Beschwerdeführerinnen behaupten, Art. 11 HPG solle zusammen mit Art. 12 Bst. e HPG sicherstellen, dass Eigentumsübergänge von Elternteilen auf Nachkommen, allenfalls auch über den Umweg einer Erbengemeinschaft oder einer einfachen Gesellschaft bzw. einer Miteigentümerschaft steuerlich begünstigt würden, machen sie sinngemäss geltend, eine teleologisch-systematische Auslegung führe zum Ergebnis, dass die vorliegend zu beurteilende Handänderung privilegiert zu versteuern sei. – Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Wohl ist zuzugestehen, dass das Ergebnis der vorliegenden Handänderungen dasselbe ist wie im Fall der vom Gesetz privilegiert behandelten Erbteilung: Grundstücke, die ursprünglich dem Vater gehörten, befinden sich nunmehr im Eigentum seiner Töchter. Insofern scheint es auf den ersten Blick nahe liegend, den reduzierten Satz auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden, auch soweit nur die Realteilung betroffen ist. Wie dargelegt wurde, ist jedoch die Anwendung des Privilegs von Art. 11 Abs. 2 HPG auf Rechtsgeschäfte im Zuge einer Erbteilung auf besondere Umstände zurückzuführen. Diese bestehen darin,

dass der reduzierte Satz, welcher nach dem klaren Gesetzeswortlaut des früheren HPAG auch bei der Erbteilung zur Anwendung gelangt war, mit der Rechtsänderung von 1992 nicht abgeschafft werden sollte. Solche besonderen Umstände liegen bei der hier zu beurteilenden Situation nicht vor. Das alte HPAG privilegierte wohl nebst dem Erbgang explizit auch die Erbteilung, nicht aber nebst dem Erbvorbezug bzw. der Schenkung explizit auch die spätere Aufteilung des von Nachkommen rechtsgeschäftlich erworbenen Grundeigentums. Trotz der faktischen Vergleichbarkeit liegen daher massgebliche rechtliche Unterschiede zwischen einer Erbteilung und der Auflösung von gemeinschaftlichen Eigentum unter Geschwistern im Nachgang einer Schenkung vor. Vor diesem Hintergrund besteht kein Anlass, Art. 11 Abs. 2 HPG entgegen seinem Wortlaut auszulegen. Letzterer privilegiert wie dargelegt nur den Erwerb durch den Ehegatten bzw. den eingetragenen Partner oder den Nachkommen, nicht aber diejenigen unter Geschwistern. Somit bietet auch eine teleologisch-systematische Auslegung keine Anhaltspunkte für die gewünschte Privilegierung.

Schliesslich ist zur Stütze des gefundenen Ergebnisses auf einen Entscheid der Justizdirektion vom 22. Februar 1985 hinzuweisen, bei dem die Anwendbarkeit von Artikel 11 Abs. 2 HPG ebenfalls verneint worden ist. In jenem Entscheid wurde festgehalten, dass eine Erbschaft in Bezug auf eine Liegenschaft als geteilt gelte, sofern eine Erbengemeinschaft diese in Miteigentum aufgeteilt habe. Das Abgabeprivileg komme deshalb nicht mehr zur Anwendung, wenn zwei der drei Miteigentümer ihre Anteile dem andern Miteigentümer verkaufen (vgl. den Hinweis auf diesen Entscheid in Der Bernische Notar 1985, Ziffer 50. S. 204). Auch in diesem Fall stand vor der Veräusserung eines Grundstücks durch zwei Erben an einen Miterben ein Rechtsgeschäft, wodurch der vorhergehende Erwerb durch den Erblasser nicht mehr berücksichtigt werden konnte.

Die Auslegung von Art. 11 HPG führt insgesamt zum Ergebnis, dass der in Absatz 2 vorgesehene privilegierte Steuersatz auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar ist, soweit nur die Realteilung unter den drei Beschwerdeführerinnen betroffen ist.

6.4 Zur Berechnung der vorliegend geschuldeten Handänderungssteuer ist daher folgendermassen vorzugehen:

Von den Schulden im Umfang von Fr. 1'510'000 welche von A. übernommen werden, haften Fr. 710'000 oder 47% der Liegenschaft S.-Strasse in der Gemeinde E. auf, welche A. zu $\frac{1}{4}$ aus Erbteilung, und zu $\frac{3}{4}$ aus Realteilung übernommen hat. Für $\frac{1}{4}$ von 47% der Ausgleichsleistung und Bemessungsgrundlage von Fr. 351'666.70 ist somit eine Handänderungssteuer von 0.9% geschuldet, ausmachend Fr. 371.90. Für $\frac{3}{4}$ von 47% der Bemessungsgrundlage von Fr.

351'666.70 ist eine Handänderungssteuer von 1,8% geschuldet, ausmachend Fr. 2'231.30.

Fr. 800'000 oder 53% der übernommenen Grundpfandschulden haften der Liegenschaft P.-Weg 60 in der Gemeinde F. auf, welche A. aus Realteilung unter Geschwistern erhalten hat. Daher ist für 53% der Bemessungsgrundlage von Fr. 351'666.70 eine Handänderungssteuer von 1,8%, ausmachend Fr. 3'354.90 geschuldet.

Insgesamt ergibt sich somit ein Betrag von Fr. 5'958.10, welcher als Handänderungssteuer aufgrund der Realteilung gemäss öffentlicher Urkunde vom 1. Mai 2006 geschuldet wird. Diese Handänderungssteuern sind gemäss Vereinbarung in der öffentlichen Urkunde vom 1. Mai 2006, S. 36, von den Beschwerdeführerinnen zu je 1/3 zu tragen.

7.

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass für die Berechnung der Handänderungssteuer im vorliegenden Fall nur eine Teilungsmasse zu bilden ist. Als Bemessungsgrundlage dient nicht der erhaltene Mehrwert, sondern die im Rahmen der Realteilung erbrachte Ausgleichsleistung. Vorliegend besteht die Ausgleichsleistung in der Übernahme von Grundpfandschulden durch A., soweit ihren internen Anteil übersteigend, ausmachend insgesamt Fr. 351'666.70. Auf diesem Betrag ist – je nach Erwerb der Grundstücke – anteilmässig eine Handänderungssteuer von 0,9 bzw. 1,8% zu erheben. Es ergibt sich insgesamt ein Betrag von Fr. 5'958.10, welcher von den drei Beschwerdeführerinnen als Handänderungssteuer aufgrund der Realteilung gemäss öffentlicher Urkunde vom 1. Mai 2006 geschuldet wird.

Mit diesem Ergebnis wird den Beschwerdeführerinnen mehr zugesprochen, als sie verlangt haben. Der vorliegende Entscheid führt somit zu einer *reformatio in melius*. Eine *reformatio in melius* ist im Verwaltungsbeschwerdeverfahren zulässig, obwohl sie im VRPG nicht ausdrücklich erwähnt ist: Im verwaltungsinternen Beschwerdeverfahren besteht keine Bindung an die Parteibeghären, weil hier der richtigen Rechtsanwendung der Vorrang eingeräumt wird. Eine *reformatio in melius* ist einzig Dritten, die dadurch schlechter gestellt würden, vorgängig mitzuteilen. Im vorliegenden Fall sind keine Dritten vorhanden, die durch eine *reformatio in melius* schlechter gestellt würden, weshalb ohne weiteres über die Anträge hinaus gegangen werden darf (vgl. MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 73 N. ff.).

8.

Die Beschwerdeführerinnen sind mit ihrem Begehren durchgedrungen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Kanton Bern die Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG).

Das Kreisgrundbuchamt hat den Beschwerdeführerinnen zudem ihre Parteikosten zu ersetzen (vgl. Art. 108 Abs. 3 VRPG). Gemäss Art. 19 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV, BSG 168.811) wird der Parteikostenersatz für den Aufwand, den die Anwältinnen und Anwälte vor Inkrafttreten dieser Verordnung geleistet haben, nach bisherigem Recht bemessen. Es ist daher gestützt auf Art. 12 i.V.m. Art. 10 des Dekrets vom 6. November 1973 über die Anwaltsgebühren von einer Normalgebühr im Rahmen von Fr. 3'200.– bis Fr. 15'700.– auszugehen. Innerhalb dieses Rahmens bemisst sich die Normalgebühr unter anderem nach dem nach den Umständen gebotenen Zeitaufwands des Anwaltes (vgl. Art. 4 Dekrets vom 6. November 1973 über die Anwaltsgebühren). Nach Einsichtnahme in die Kostennote des Anwalts der Beschwerdeführerinnen vom 20. April 2007, unter Berücksichtigung des Streitwerts sowie des nach den Umständen gebotenen und effektiv erbrachten zeitlichen Aufwands wird der Parteikostenersatz festgesetzt auf Fr. 5'000.– zuzüglich Auslagen von Fr. 235.– und der darauf geschuldeten Mehrwertsteuer von Fr. 397.85 (7,6% von Fr. 5235.–), ausmachend insgesamt Fr. 5'632.85.

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Handänderungssteuer wird festgesetzt auf Fr. 5'958.10.

2.

Das Kreisgrundbuchamt wird angewiesen, den von A., B. und C. zuviel bezahlten Betrag von Fr. 3'797.30 zurückzuerstatten.

3.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.

4.

A., B. und C. wird für das Beschwerdeverfahren vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern eine Parteientschädigung von Fr. 5'632.85 (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) zugesprochen. Dieser Betrag ist beim Kreisgrundbuchamt einzufordern.