

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

32.13-09.37

Beschwerdeentscheid vom 22. Dezember 2009

Zustimmung der Steuerbehörde beim Verkauf von Grundstücken durch in der Schweiz ausschliesslich aufgrund von Grundbesitz steuerpflichtige Person (Art. 172 DBG)



Die Zustimmung nach Art. 172 DBG ist nicht erforderlich, wenn der in der Schweiz ausschliesslich aufgrund von Grundbesitz steuerpflichtige Erbe bei der Erbteilung wertmässig mehr erhält als seinem Anteil an der Erbengemeinschaft entspricht. Der Grund liegt darin, dass sich dadurch das Zugriffssubstrat für die Steuerbehörde vergrössert. Es liegt keine Veräusserung des Grundstücks vor; vielmehr bleibt es als Sicherung der Steuerforderung erhalten.

Accord de l'autorité fiscale lors de la vente d'immeubles par une personne assujettie à l'impôt en Suisse uniquement en raison d'un élément immobilier (art. 172 LIFD)

L'accord au sens de l'article 172 LIFD n'est pas nécessaire lorsque l'héritier assujetti à l'impôt en Suisse uniquement en raison d'un élément immobilier reçoit davantage lors du partage successoral que ce qui correspond à sa part de communauté héréditaire. Cela s'explique par le fait que dans un tel cas, le substrat auquel l'autorité fiscale a accès est accru. Il n'y a aucune aliénation de l'immeuble. Au contraire, celui-ci tient lieu de garantie de la créance fiscale.

Sachverhalt

A.

Am 9. Dezember 2008 beurkundete Notar A. einen partiellen Erbteilungsvertrag zwischen B. und C. Darin werden B. das Alleineigentum an der Parzelle Gemeinde D. Gbbl. Nr. 1000 und C. das Alleineigentum an den Parzellen Gemeinde D. Gbbl. Nr. 2000 und Gemeinde D. Gbbl.

Nr. 3000 übertragen. Gestützt darauf meldete Notar A. die entsprechenden Eigentumsübergänge am 26. Januar 2009 beim Kreisgrundbuchamt (fortan: Grundbuchamt) an.

B.

Mit Verfügung vom 2. April 2009 wies das Grundbuchamt die Anmeldung ab. Es erwog, C. wohne in Frankreich und sei in der Schweiz ausschliesslich aufgrund von Grundbesitz steuerpflichtig. Veräussere eine solche Person ein in der Schweiz gelegenes Grundstück, dürfe der Erwerber gemäss Art. 172 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) nur mit schriftlicher Zustimmung der Steuerverwaltung als Eigentümer eingetragen werden. Diese Zustimmung sei trotz mehrmaliger Aufforderung nicht eingereicht worden.

C.

Gegen die Verfügung des Grundbuchamts führt Notar A. mit Eingabe vom 21. April 2009 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK). Er beantragt zusammengefasst, die Verfügung vom 2. April 2009 sei aufzuheben und es sei ihm eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen.

In seiner Vernehmlassung vom 19. Mai 2009 beantragt das Grundbuchamt, die Beschwerde sei abzuweisen.

Der Beschwerdeführer erhielt Gelegenheit zur Einreichung einer Stellungnahme, wovon er mit Eingabe vom 10. Juni 2009 Gebrauch machte.

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

1.

Weist das Grundbuchamt eine Anmeldung ab, so können der Anmeldende sowie alle übrigen, die von der Abweisung berührt sind, innert 30 Tagen bei der kantonalen Aufsichtsbehörde dagegen Beschwerde führen (Art. 103 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Februar 1910 betreffend das Grundbuch [GBV; SR 211.432.1]; vgl. auch Art. 956 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Die Legitimation zur Grundbuchbeschwerde bestimmt sich grundsätzlich nach Art. 103 Abs. 1 GBV; im Übrigen gelten für das Verfahren die Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21). Die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion als Aufsichtsbehörde ist zuständig zur Beurteilung von Verwaltungsbeschwerden gegen Verfügungen des Grundbuchamtes (Art. 124 Abs. 1 des Gesetzes vom 28. Mai 1911 betreffend die Einführung des schweizerischen Zivilgesetzbuches [EG ZGB; BSG 211.1]). Sie verfügt über die gleiche Kognition wie das Grundbuchamt.

2.

Notar A., der den Erbteilungsvertrag vom 9. Dezember 2008 beurkundet und beim Grundbuchamt angemeldet hat, führt Beschwerde in eigener Sache, und zwar in seiner Eigenschaft als Notar. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist neben der Beschwerdebefugnis der von der Abweisung betroffenen Urkundsparteien auch diejenige der beteiligten Urkundspersonen grundsätzlich zu bejahen (BGE 116 II 136 E. 4; BVR 1999 S. 49 E. 1, 1995 S. 267 E. 1b; PETER RUF, Notariatsrecht, Skriptum, 1995, N. 458). Der Notar kann im eigenen Namen Beschwerde erheben, wenn sich die Abweisung auf formelle oder materielle Gründe stützt, die seine berufliche Tätigkeit betreffen (STEFAN WOLF / ARON PFAMMATTER, in Kommentar zum Notariatsrecht des Kantons Bern [Hrsg.: Stephan Wolf], 2009, Art. 21 N. 31). Massgebend ist, dass der Notar ein schützenswertes Interesse hat (ROLAND PFÄFFLI, Der Ausweis für die Eigentumseintragung im Grundbuch, Diss. St. Gallen 1999, S. 56; BN 2007 S. 19). Das schützenswerte Interesse des Beschwerdeführers liegt darin, dass im Grundbuchbeschwerdeverfahren die richtige Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit in Frage steht, was mit Blick auf eine allfällige Verantwortlichkeitsklage von Bedeutung sein kann. Damit ist das Anfechtungsinteresse von Notar A. gegeben.

3.

3.1 Ein beim Grundbuchamt angemeldetes Geschäft muss im Zeitpunkt der Grundbuchanmeldung sämtliche Eintragungsvoraussetzungen aufweisen. Werden nicht sämtliche Ausweise für eine grundbuchliche Verfügung beigebracht, so ist eine grundbuchliche Anmeldung abzuweisen (Art. 966 Abs. 1 ZGB, Art. 24 Abs. 1 GBV). Aufgabe des Grundbuchamts ist zu prüfen, ob die Eintragungsvoraussetzungen gegeben sind. Dazu gehört die Prüfung, ob die Eintragung von steuerrechtlichen Voraussetzungen abhängt (ROLAND PFÄFFLI, a.a.O., S. 48). Der vorliegend umstrittene Art. 172 DBG beschränkt die Verfügungsfähigkeit bzw. Verfügungsbefugnis, wobei die Beschränkung im Grundbuch nicht angemerkt werden kann und vom Grundbuchverwalter dennoch zu beachten ist (JÜRG SCHMID, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2007, Art. 963 ZGB N. 35a).

3.2 Art. 172 DBG bestimmt:

¹ Veräussert eine in der Schweiz ausschliesslich aufgrund von Grundbesitz (Art. 4 Abs. 1 Bst. c und 51 Abs. 1 Bst. c DBG) steuerpflichtige natürliche oder juristische Person ein in der Schweiz gelegenes Grundstück, so darf der Erwerber im Grundbuch nur mit schriftlicher Zustimmung der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer als Eigentümer eingetragen werden.

² Die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer bescheinigt dem Veräusserer zuhanden des Grundbuchverwalters ihre Zustimmung zum Eintrag, wenn die mit dem Besitz und der Veräusserung des Grundstückes in Zusammenhang stehende Steuer bezahlt oder sichergestellt ist oder wenn feststeht, dass keine Steuer geschuldet ist oder der Veräusserer hinreichend Gewähr für die Erfüllung der Steuerpflicht bietet.

³ Verweigert die kantonale Verwaltung die Bescheinigung, so kann dagegen Beschwerde bei der kantonalen Steuerrekurskommission erhoben werden.

Betroffen von dieser Norm sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz und juristische Personen, die weder ihren Sitz noch die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben, sofern sie in der Schweiz als Eigentümer des zu veräussernden Grundstücks steuerpflichtig sind. Veräussert ein bloss aufgrund einer solchen wirtschaftlichen Zugehörigkeit Steuerpflichtiger seine Liegenschaft, so steht in der Schweiz zur Vollstreckung der mit dem (früheren) Besitz und der Veräusserung verbundenen Steuern kein Zugriffssubstrat mehr zur Verfügung. Dem versucht Art. 172 DBG entgegenzuwirken. Mit dieser Bestimmung soll verhindert werden, dass ausländische Veräusserer schweizerischer Grundstücke sich der Besteuerung entziehen können (THOMAS KOLLER, Der Grundbuchverkehr und das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer – Überlegungen zu einer missglückten Weichenstellung, in recht 1993 S. 39; vgl. auch Kreisschreiben der JGK vom 12. Januar 1995 betreffend Steuerrecht, Ziff. 2). Betroffen von solchen Steuern sind bei natürlichen Personen Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit bei der Veräusserung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens (Art. 18 Abs. 2 DBG) und Erträge aus unbeweglichem Vermögen (Art. 21 DBG).

3.3 Nach der Argumentation des Beschwerdeführers gelangt Art. 172 DBG vorliegend nicht zur Anwendung, da gar keine Veräusserung vorliege. Die im Ausland wohnhafte C. erwerbe mit dem Erbteilungsvertrag wertmässig mehr Grundeigentum in der Schweiz, als ihrem hälftigen Erbteil entspreche. Sie sei daher nicht als Verkäuferin, sondern vielmehr als Käuferin zu betrachten. Der steuerliche Anknüpfungspunkt werde nicht geschwächt, sondern wesentlich verstärkt. Auch aus der Berechnung der wegen dem Eigentumsübergang geschuldeten Handänderungssteuer ergebe sich, dass C. eine Mehrzuteilung erhalte.

4.

4.1 Bei einer Erbteilung geht es darum, sämtliche Nachlassobjekte aus der mit dem Erbgang unter mehreren Erben entstandenen erbengemeinschaftlichen Gesamthandberechtigung zu lösen und je in eine Individualberechtigung der einzelnen Erben zu überführen, damit jeder einzelne Erbe über seine subjektiven Rechte frei verfügen kann (URS FASEL, Kommentar Grundbuchverordnung, 2008, Art. 18 N. 126).

Es ist unbestritten, dass C. wegen ihres Wohnsitzes in Frankreich in der Schweiz nur deshalb steuerpflichtig ist, weil sie Mitglied der Erbengemeinschaft ist, welche Eigentümerin der drei im Erbteilungsvertrag vom 9. Dezember 2008 genannten Grundstücke ist (vgl. Art. 4 Abs. 1 Bst. c DBG). Das Bestehen von Gesamteigentum beim Veräusserer reicht aus als Anknüpfungspunkt für die Anwendung von Art. 172 DBG (JÜRGEN SCHMID, a.a.O., Art. 963 ZGB N. 35 f). Die drei Grundstücke befinden sich im Gesamteigentum der Erben (Art. 652 ff. ZGB); jedes der beiden Mitglieder der Erbengemeinschaft ist an jedem Grundstück rechnerisch bzw. intern je zur Hälfte beteiligt. Durch die Erbteilung wird C. Alleineigentümerin von zwei Grundstücken, B. Alleineigentümer des dritten Grundstückes. Beide Erben verlieren somit ihren internen hälftigen Anteil an denjenigen Grundstücken, an denen sie nicht Alleineigentümer geworden sind.

Nach der Sichtweise der Vorinstanz ist der Vorgang der Erbteilung einer Veräusserung im Sinne von Art. 172 Abs. 1 DBG gleichzusetzen. Sie geht davon aus, dass das Geschäft der Zustimmung der Steuerverwaltung bedarf, soweit C., die im Ausland Wohnsitz hat, ihre Anteile an ihren in der Schweiz wohnhaften Miterben B. abgibt.

4.2 Zunächst ist festzuhalten, dass Art. 172 DBG unabhängig davon gilt, ob der Erwerber in der Schweiz oder im Ausland Wohnsitz hat. Für die Steuerbehörde liegt eine Gefährdung ihrer Steuerforderung auch dann vor, wenn das der Sicherung dienende Grundstück an eine in der Schweiz wohnende Person veräussert wird. Die objektiven Voraussetzungen von Art. 172 Abs. 1 DBG müssen einzig beim Veräusserer vorliegen (HANS FREY, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 172 DBG N. 14).

4.3 Objektive Voraussetzung für die durch Art. 172 DBG bezweckte Sicherung der Steuerforderung ist das Vorliegen einer Veräusserung, d.h. einer entgeltlichen Übertragung des Grundeigentums in Form einer zivilrechtlichen Handänderung. Erfolgt die Übertragung unentgeltlich oder in Form einer wirtschaftlichen Handänderung resp. durch Belastung des Grundeigentums, fehlen die Voraussetzungen zur Sicherung (HANS FREY, a.a.O., Art. 172 DBG N. 14). Allerdings ist auch etwa eine Schenkung mit gleichzeitiger Einräumung einer Nutzniessung an den Schenker eine entgeltliche Übertragung im Sinne von Art. 172 DBG: Wenn eine im Ausland wohnhafte Person ihre Liegenschaft ihrer in der Schweiz ansässigen Tochter verschenkt und dabei die Nutzniessung behält, so darf die neue Eigentümerin trotzdem nur mit der Zustimmung der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer ins Grundbuch eingetragen werden (AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, 1996, S. 323).

4.4 Als Folge einer Erbteilung entsteht bei den einzelnen Erben Alleineigentum zulasten des bisherigen Gesamteigentums. Die rechtliche Natur dieses Vorgangs ist umstritten. Nach JEAN NICOLAS DRUEY (Grundriss des Erbrechts, 5. Aufl. 2002, § 16 N. 21) ist die Teilung ein Veräusserungsgeschäft, weil der Einzelerbe Nachlassobjekte a conto seines Guthabens, d.h. seines Erbteils, beziehe (weitere Hinweise bei STEPHAN WOLF, Grundfragen der Auflösung der Erbengemeinschaft, 2004, S. 273-275). DRUEY räumt aber ein, der Rechtsübergang auf den Erben werde verschiedentlich als Vorgang behandelt, der die Rechtsfolgen der Veräusserung nicht auslöse. Beispielsweise stelle dieser Rechtsübergang vermutungsweise keinen Vorkaufsfall unter einem Vorkaufsrecht dar (JEAN NICOLAS DRUEY, a.a.O., § 16 N. 26; ebenso STEPHAN WOLF, a.a.O., S. 333). Ausserdem entfällt die Bewilligungspflicht nach dem Bundesgesetz vom 16. Dezember 1983 über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewG; SR 211.412.41), wenn die Übertragung des Grundstückes im Erbgang an einen gesetzlichen Erben erfolgt (Art. 7 Bst. a BewG; JEAN NICOLAS DRUEY, a.a.O., § 13 N. 26). Andere Autoren lehnen das Modell der Eigentumsübertragung bei der Erbteilung ab und vertreten die Theorie, die Miterben würden ihr Eigentumsrecht aufgeben zugunsten des

einzelnen Erben. Bei letzterem würden die Beschränkungen des Eigentumsrechts wegfallen, wodurch er Alleineigentümer werde (Hinweise bei STEPHAN WOLF, a.a.O., S. 278 f., S. 307 ff.). Nach STEPHAN WOLF (a.a.O., S. 291-293) kann es sich bei der Erbteilung nicht um ein Rechtsgeschäft zwischen der Erbengemeinschaft und den einzelnen Erben handeln, weil die Erbengemeinschaft mangels Rechtsfähigkeit nicht Trägerin der Rechte des Nachlasses sei. Vielmehr liege ein unter allen Erben abzuschliessender Vertrag zur Aufhebung der erbengemeinschaftlichen Gesamtberechtigung vor, in dem die Alleinberechtigung jedes Miterben dadurch erfolge, dass die anderen Miterben ihre Berechtigung aufgeben. Die Erbteilung sei deshalb keine Veräusserung im engeren Sinn, sondern bloss eine solche im weiteren Sinn, weil die Miterben wechselseitig ihre Rechte aufgeben, was den Charakter von Leistung und Gegenleistung habe (STEPHAN WOLF, a.a.O., S. 330 f.).

5.

5.1 Die oben (E. 4.4) zitierte Lehre vermittelt keine einheitliches Bild, wie der Übergang des Eigentums von der Erbengemeinschaft an die einzelnen Erben rechtlich zu qualifizieren ist. Insbesondere helfen die verschiedenen Lehrmeinungen nicht weiter bei der Beantwortung der Frage, ob die Erbteilung unter die Veräusserung im Sinn von Art. 172 DBG fällt. Auch wenn man mit WOLF (a.a.O., S. 330 f.) davon ausgeht, bei der Erbteilung finde bloss eine wechselseitige Veräusserung (im weiteren Sinn) unter den Erben statt, ist damit die Frage nicht beantwortet, wie die vorliegende besondere Konstellation zu bewerten ist. Diese zeichnet sich dadurch aus, dass die eine Erbin gemäss Erbteilungsvertrag wertmässig mehr Grundeigentum in der Schweiz erwerben soll, als ihrem hälftigen Erbteil entspricht.

5.2 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 265 E. 3; HÄFELIN/HALLER/KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Aufl. 2008, N. 127 ff.). Die teleologische Auslegung stellt ab auf die Zweckvorstellung, die mit einer Rechtsnorm verbunden ist. Der Wortlaut einer Norm soll nicht isoliert, sondern im Zusammenhang mit den Zielvorstellungen des Gesetzgebers betrachtet werden (HÄFELIN/HALLER/KELLER, a.a.O., N. 120 ff.).

5.3 Wie oben (E. 3.2) bereits ausgeführt, besteht der Zweck der Beschränkung der Verfügungsbefugnis von Art. 172 DBG darin, der schweizerischen Steuerbehörde den Zugriff auf das der Steuersicherung dienende Grundstück zu erhalten, bevor es verkauft wird. Die Frage stellt sich, ob im vorliegenden Fall überhaupt ein Bedürfnis nach einer solchen Sicherung der Zugriffsmöglichkeit besteht.

5.4 Nach dem Erbteilungsvertrag vom 9. Dezember 2008 erhalten B. das Alleineigentum an der Parzelle Nr. 1000 (amtlicher Wert bzw. Anrechnungswert: Fr. 1'050'000.–) und C. das Alleineigentum an den Parzellen Nr. 2000 (amtlicher Wert bzw. Anrechnungswert: Fr. 1'000'000.–) und Nr. 3000 (amtlicher Wert bzw. Anrechnungswert: Fr. 1'190'000.–). Das Total der amtlichen Werte der drei Parzellen beträgt Fr. 3'240'000.–; der Teilungsanspruch der beiden Erben beläuft sich damit auf je Fr. 1'620'000.–. Durch die Zuweisung der Parzellen Nr. 2000 und Nr. 3000 erhält C. Grundeigentum im Wert von insgesamt Fr. 2'190'000.–, was Fr. 570'000.– über ihrem Teilungsanspruch liegt. Diese Berechnung hat denn auch die Vorinstanz in korrekter Weise der Veranlagung der Handänderungssteuer zugrunde gelegt.

5.5 Vor der Erbteilung verfügte C. als Gesamteigentümerin über einen je hälftigen rechnerischen Anteil an den drei Grundstücken. Diese Anteile bildeten Teil ihres Vermögens, und sie konnten im Falle einer Betreibung gepfändet und verwertet werden. Das Verfahren richtet sich in solchen Fällen nach der Verordnung des Bundesgerichts vom 17. Januar 1923 über die Pfändung und Verwertung von Anteilen an Gemeinschaftsvermögen (VVAG; SR 281.41; vgl. dazu AMONN/WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 8. Aufl. 2008, § 27 N. 64 ff., § 28 N. 1). Nach vollzogener Erbteilung wird C. Alleineigentümerin von zwei Grundstücken; im Gegenzug verliert sie ihren hälftigen Anteil am dritten Grundstück. Bezüglich der beiden erstgenannten Grundstücke vergrössert sich das Zugriffssubstrat für potentielle Gläubiger dieser Erbin, da nun nicht mehr nur ein Anteil, sondern je der ganze Wert der Grundstücke der Pfändung unterliegt. Das dritte Grundstück hingegen entgeht dem Zugriff der Gläubiger von C., da es in das Alleineigentum von B. übergeht.

Die in Art. 172 DBG vorgesehene Beschränkung der Verfügungsbefugnis soll verhindern, dass der Steuerbehörde als Gläubigerin Zugriffssubstrat in Form von in der Schweiz gelegenen Grundstücken entgeht, in dem diese verkauft werden. Bei den zwei Grundstücken, die ins Alleineigentum von C. übergehen, ist nicht einzusehen, inwiefern die Sicherung der Steuerforderung gefährdet sein soll. Vielmehr hat das Zugriffssubstrat betragsmässig zugenommen. Weil das Grundstück nicht mehr im Gesamteigentum steht, wird ausserdem die Verwertung vereinfacht. Anwendung findet nicht mehr das Sonderverfahren der VVAG, sondern das gewöhnliche Verfahren nach Art. 133 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) und der Verordnung des Bundesgerichts vom 23. April 1920 über die Zwangsverwertung von Grundstücken (VZG; SR 281.42). Es widerspräche dem Sinn und Zweck von Art. 172 DBG, in einem solchen Fall die Erbteilung als «Veräusserung» der Grundstücke zu betrachten und den Grundbucheintrag von

einer Zustimmung der Behörde abhängig zu machen. Selbst wenn man von der Konstruktion ausgeht, bei der Erbteilung erfolge ein «Verkauf» der Gegenstände von der Erbengemeinschaft an die einzelnen Erben, wäre die Anwendung von Art. 172 DBG vorliegend widersinnig: C., die Wohnsitz im Ausland hat und als Eigentümerin von Grundbesitz in der Schweiz unter den Anwendungsbereich von Art. 172 DBG fällt, wäre gleichzeitig «Veräussererin» als auch «Käuferin» im Sinne dieser Bestimmung.

Anders verhält es sich bei der Parzelle, an welcher C. ihr Anteilsrecht vollständig zugunsten ihres Miterben aufgibt. Hier entgeht der Steuerbehörde das Zugriffssubstrat, so dass die Erbteilung diesbezüglich einer Veräusserung im Sinne von Art. 172 Abs. 1 DBG gleichkommt.

Betrachtet man die Erbteilung *parzellenweise*, so ist zusammenfassend festzuhalten, dass die Übertragung der Parzellen Nrn. 2000 und 3000 an C. ohne Zustimmung der Steuerverwaltung ins Grundbuch eingetragen werden könnte, während die Eintragung B. als Alleineigentümer der Parzelle 1000 der Zustimmung nach Art. 172 DBG bedürfte. Solange diese Zustimmung nicht vorliegt, könnte die Erbteilung daher nur mit Bezug auf die beiden zuerst genannten Parzellen vollzogen werden.

5.6 Dieses Resultat ist indessen unbefriedigend, da sich – wie bereits dargelegt – der Wert des Grundeigentums von C. aufgrund der Erbteilung *insgesamt* vergrössert und ihren Teilungsanspruch um Fr. 570'000.– übersteigt (vgl. E. 5.4). Betrachtet man die Erbteilung nicht parzellenweise, sondern als Ganzes, vergrössert sich mit anderen Worten das Zugriffssubstrat für die Steuerbehörde. Daraus erhellt, dass es nicht Sinn und Zweck von Art. 172 DBG sein kann, Erbteilungen wie die vorliegende zu blockieren. Die Vorschrift ist daher dahingehend auszulegen, dass die Zustimmung der Steuerbehörde dann nicht erforderlich ist, wenn mehrere Grundstücke Gegenstand einer Erbteilung sind und die in der Schweiz ausschliesslich aufgrund von Grundbesitz steuerpflichtige Person bei Aufhebung des Gesamteigentums gesamthaft betrachtet wertmässig mehr erhält als ihrem Anteil an der Erbengemeinschaft entsprach. In solchen Fällen entgeht der Steuerbehörde kein Zugriffssubstrat, so dass keine Gefahr besteht, der ausländische Veräusserer schweizerischer Grundstücke könne sich der Besteuerung entziehen.

Die Beschwerde ist daher gutzuheissen. Das Kreisgrundbuchamt hat die Grundbuchanmeldung vom 26. Januar 2009 zu vollziehen.

6.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Kanton die Verfahrenskosten. Der Beschwerdeführer beantragt die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Nach Art. 104 Abs. 2 VRPG kann die Verwaltungsjustizbehörde bei aufwendigen Verfahren Privaten, die ihren Prozess selber geführt haben, eine angemessene Parteientschädigung und Auslagenersatz zuerkennen. Solcher Ersatz wird jedoch nur ausnahmsweise und mit grosser Zurückhaltung

zugewiesen. Er wird auf aufwendige Verfahren beschränkt, in denen die beteiligte Privatperson durch sorgfältige Auseinandersetzung mit den sich stellenden Fragen und durch erheblichen persönlichen Aufwand wesentlich zur Entscheidungsfindung beigetragen hat (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 104 N. 12; BGE 113 Ib 357). Ersetzt werden etwa Kosten eines Gutachtens, das der Beschwerdeführer in Auftrag gegeben und bezahlt hat und das einen wichtigen Beitrag zur Entscheidungsfindung leisten konnte, oder Auslagen wie hohe Reisekosten zu Augenscheinen und dergleichen. Vorliegend liegt kein Anwendungsfall von Art. 104 Abs. 2 VRPG vor. Der Beschwerdeführer hat sich in seiner Beschwerde zwar sorgfältig mit den sich stellenden Rechtsfragen auseinandergesetzt und damit einen Beitrag zur Rechtsfindung geleistet. Der Aufwand dafür hat jedoch kein aussergewöhnliches Mass erreicht, das die Zusprechung einer Parteientschädigung rechtfertigen würde. Von der Ausrichtung eines Auslagenersatzes ist deshalb abzusehen (vgl. BVR 1993 S. 183 E. 5).

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

1.1 Die Beschwerde wird gutgeheissen, und die Verfügung des Kreisgrundbuchamts vom 2. April 2009 aufgehoben.

1.2 Das Kreisgrundbuchamt wird angewiesen, die Grundbuchanmeldung vom 26. Januar 2009 im Sinne der Erwägungen zu vollziehen.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.

3.

Parteikosten werden nicht gesprochen.