

Justiz-, Gemeinde-
und Kirchendirektion
des Kantons Bern

Direction de la justice,
des affaires communales et
des affaires ecclésiastiques
du canton de Berne

Münstergasse 2
3011 Bern
Telefon 031 633 76 78
Telefax 031 633 76 25

32.13-11.68

Beschwerdeentscheid vom 10. Februar 2012

Handänderungsteuer (Solidarität, Verzicht)



- a *Erwerben mehrere Personen gemeinsam ein Grundstück, so entsteht unter ihnen Steuer- und Zahlungssolidarität. Jeder der Miterwerber ist zur Leistung der ganzen Steuer verpflichtet. Das Grundbuchamt hat die Wahl, entweder die ganze Steuer oder nur je einen Teil von den einzelnen Miterwerbern einzufordern. (E. 5)*
- b *Gemäss Art. 11 Abs. 3 HG werden Steuern unter Fr. 100.– Franken nicht erhoben. Der Verzicht bezieht sich auf die Besteuerung der Handänderung als solche. Auf die Erhebung der Handänderungssteuer kann nur verzichtet werden, wenn deren Gesamtbetrag für das Geschäft Fr. 100. – unterschreitet. (Erw. 6)*

Impôts sur les mutations (solidarité, renonciation)

- a *Les personnes qui acquièrent un immeuble en commun sont solidairement responsables de l'impôt sur la mutation et de son paiement. Chaque coacquéreur est redevable de l'entier de l'impôt. Le bureau du registre foncier peut exiger soit le paiement de l'entier de l'impôt au moyen d'une unique décision, soit le paiement de la part due par chaque coacquéreur séparément (c. 5).*
- b *Selon l'article 11, alinéa 3 de la loi concernant les impôts sur les mutations (LIMu), il n'est pas perçu d'impôt inférieur à 100 francs. La renonciation se réfère à l'imposition de la mutation en tant que telle. L'impôt sur les muta-*

tions n'est pas perçu uniquement lorsque son montant total est inférieur à 100 francs (c. 6).

Sachverhalt

A.

Mit Kaufvertrag vom 25. August 2010 verkaufte A. seinen Miteigentumsanteil am Grundstück Gemeinde B. Grundbuchblatt Nr. 1000 an die übrigen Miteigentümer, C., D., E., F., G., und H..

Am 27. Mai 2011 meldete der verkündende Notar I. den Kaufvertrag zur grundbuchlichen Behandlung beim Grundbuchamt an. Im Rahmen der Selbstdeklaration der Handänderungssteuer reichte er für jeden verbleibenden Miteigentümer eine gesonderte Deklaration ein. Als Bemessungsgrundlage bezeichnete er jeweils den anteilmässig auf den jeweiligen Miteigentümeranteil entfallenden Teilbetrag der gesamten Gegenleistung von Fr. 17'433.35, d.h. Beträge in der Grössenordnung von ca. Fr. 3'000.–, und erklärte, gestützt auf Art. 11 Abs. 3 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG; BSG 215.326.2) bestehe für das Geschäft keine Steuerpflicht.

Mit Verfügung vom 24. August 2011 veranlagte das Grundbuchamt die Handänderungssteuer auf Fr. 313.80 (1,8 % von Fr. 17'433.35). Zur Begründung erwog es, die Handänderungssteuer werde auf Grund der Gegenleistung für den Grundstückserwerb bemessen. Diese entspreche einem Drittel von Fr. 52'300.– und betrage somit Fr. 17'433.35. Art. 11 Abs. 3 HG finde nur Anwendung, wenn der Gesamtbetrag der Handänderungssteuer je Geschäft Fr. 100.– unterschreite.

Dagegen erhoben C., D., E., F., G., und H., vertreten durch Fürsprecher und Notar I., am 25. August 2011 Einsprache. Das Grundbuchamt wies diese mit Einspracheverfügung vom 3. Oktober 2011 ab und bestätigte seine Veranlagungsverfügung.

B.

Gegen die Verfügung des Grundbuchamts vom 24. August 2011 führen C., D., E., F., G., und H., weiterhin vertreten durch Fürsprecher und Notar I., mit Eingabe vom 3. November 2011 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK). Sie beantragen, die Veranlagungsverfügung sei aufzuheben und die Handänderungssteuer auf null festzusetzen.

In seiner Vernehmlassung vom 29. November 2011 beantragt das Grundbuchamt die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf überhaupt eingetreten werden könne.

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

1.

1.1 Gemäss Art. 27 Abs. 2 HG können Einspracheverfügungen des Grundbuchamts bei der JGK angefochten werden. Das Verfahren richtet sich gemäss Art. 26 Abs. 1 HG nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21).

1.2

1.2.1 Die Beschwerdeführer haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen. Sie sind durch die ablehnende Einspracheverfügung des Grundbuchamts besonders berührt, haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Anfechtung und sind daher zur Beschwerde legitimiert (Art. 65 Abs. 1 VRPG).

1.2.2 Das Grundbuchamt beantragt in seiner Vernehmlassung, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten, da sie sich gegen die Verfügung vom 24. August 2011 in Sachen Kauf richte. Gegen diese habe während 30 Tagen die Einsprache offen gestanden.

In der Beschwerdeschrift vom 3. November 2011 führt Fürsprecher und Notar I. aus, er erhebe namens und im Auftrag seiner Klientschaft Beschwerde «gegen die Verfügung des Grundbuchamtes vom 24. August 2011 in Sachen Kauf und beantrage, «die Veranlagungsverfügung sei aufzuheben und die Handänderungssteuer und NULL festzusetzen; unter Kostenfolge». Mit dieser Formulierung haben die Beschwerdeführer ganz offensichtlich nicht die Veranlagungsverfügung vom 24. August 2011 als Anfechtungsobjekt ihres Rechtsmittels bezeichnen und festlegen wollen, sondern lediglich den Gegenstand des Beschwerdeverfahrens umschrieben. Dass sie gegen die Verfügung vom 24. August 2011 (zunächst) Einsprache erheben müssen, stand für sie ausser Frage, haben sie von dieser Möglichkeit doch fristgerecht Gebrauch gemacht. Dementsprechend nehmen sie in der Beschwerde denn auch inhaltlich Bezug auf die Begründung der Einspracheverfügung. Es besteht daher kein Zweifel, dass sich die vorliegende Beschwerde gegen die Einspracheverfügung vom 3. Oktober 2011 (und nicht gegen die Verfügung vom 24. August 2011) richtet.

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

2.

Die Beschwerdeführer machen geltend, dass bei Erwerb eines Grundstücks zu Miteigentum durch mehrere Käufer jeder der Miteigentümer Steuersubjekt sei für den Miteigentumsanteil am Grundstück, welchen er erworben habe. Die Steuer

sei für jedes Steuersubjekt einzeln zu berechnen. Es gehe nicht an, dass die Miteigentümergeinschaft als Ganzes veranlagt werde. Für jeden einzelnen Steuerpflichtigen betrage die Steuer unter Fr. 100.—.

3.

Grundsätzlich ist dem Kanton beim Erwerb eines Grundstücks eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 i.V.m. Art. 5 HG). Steuerpflichtig dafür ist die Rechtserwerberin oder der Rechtserwerber (Art. 2 HG). Die Steuer wird aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückserwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die die Erwerberin oder der Erwerber der Veräusserin oder dem Veräusserer oder Dritten zu erbringen hat (Art. 6 HG).

Steuern unter 100 Franken werden nicht erhoben (Art. 11 Abs. 3 HG).

4.

4.1 Steuerobjekt der Handänderungssteuer ist die Handänderung von Grundstücken. Da es sich dabei um einen Vorgang des Rechtsverkehrs handelt und die Steuer voraussetzungslos, d.h. ohne konkrete Gegenleistung des Gemeinwesens geschuldet ist, zählt die Handänderungssteuer zu den Rechtsverkehrssteuern (vgl. BVR 2000 S. 252 E. 2a).

Steuersubjekt ist der Erwerber oder die Erwerberin eines der Handänderungssteuer unterliegenden Grundstücks oder Rechts. Er oder sie ist Träger oder Trägerin der Verpflichtungen, welche aus dem Steuerrechtsverhältnis als Veranlagungsverhältnis und Schuldverhältnis entspringen, sowie der Befugnisse, die damit verbunden sind. Steuersubjekt, als Träger von Rechten und Pflichten, setzt demnach Rechtsfähigkeit voraus (vgl. dazu PETER RUF, Handänderungsabgaberecht, Diss. Bern 1985, S. 22 f. und S. 24).

4.2 Die Beschwerdeführer haben als Miteigentümer einen Grundstücksanteil erworben. Das eigentliche kennzeichnende Merkmal des Miteigentums besteht darin, dass dem Miteigentümer ein Individualrecht an einer ideellen (rechnerischen) Quote (Bruchteil) an der Sache zusteht, über das er grundsätzlich wie ein Alleineigentümer und damit unabhängig vom Willen der übrigen Miteigentümer verfügen kann. Als Form des gemeinschaftlichen Eigentums ist für das Miteigentum kennzeichnend, dass das Recht jedes Miteigentümers «ohne äusserliche Abteilung» auf die ganze Sache geht; d.h. dem einzelnen Miteigentümer steht kein real ausscheidbares Teilstück, sondern die ungeteilte Sache mit allen Bestandteilen zu. Hinsichtlich Verfügungen über die Sache selbst sind die Miteigentümer daher unter Vorbehalt anderer Vereinbarungen nur gesamthaft berechtigt. Insoweit gilt das Gesamthandsprinzip, wonach es grundsätzlich der Zustimmung sämtlicher Berechtigter bedarf. Das Miteigentumsrecht beinhaltet also neben dem Individualrecht an der Quote ein Gesamtrecht an der Sache selbst. Die Miteigentümergeinschaft verfügt über keine eigene Rechtspersönlichkeit und

kann daher nicht Trägerin von Rechten und Pflichten sein (vgl. BRUNNER/WICHTERMANN, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2007, Vor Art. 646-654a ZGB N. 5). Für den die Handänderungssteuer auslösenden Erwerb des Grundstücksanteils sind daher die Beschwerdeführer als Mitglieder der Miteigentümergemeinschaft steuerpflichtig. Mithin sind die einzelnen Miteigentümerinnen und Miteigentümer Steuersubjekte.

4.3 Die Steuerpflicht begründet das Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Gemeinwesen und einem bestimmten Steuersubjekt. Kraft besonderer Umstände können jedoch am nämlichen Steuerrechtsverhältnis mehrere Steuersubjekte gleichzeitig beteiligt sein (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 55 f., auch zum Folgenden). Dadurch entsteht ein Rechtsgebilde, das mit dem zivilrechtlichen Solidarschuldverhältnis eine gewisse Ähnlichkeit hat, und man spricht daher von einer Steuersolidarität. Diese umfasst nicht nur die Schuldpflicht, sondern die ganze aus der Steuerpflicht entspringende öffentlichrechtliche Stellung des Steuersubjekts. Die Entstehung der Steuersolidarität ist darauf zurückzuführen, dass bei gewissen Steuerarten mehrere Personen in gleicher Weise am Vorgang beteiligt sind, der das Steuerobjekt bildet. Die an einen solchen Vorgang geknüpften steuerrechtlichen Wirkungen können, auch wenn sie mehrere Steuersubjekte betreffen, der Natur der Sache nach nur einmal entstehen. Typische Beispiele für derartige Konstellationen bilden die Verkehrssteuern, deren Objekt in einem Vorgang des rechtlichen oder wirtschaftlichen Verkehrs besteht, der sich auf mehrere Personen beziehen kann, sowie die Besitzessteuer, da der Besitz an einer Sache mehreren gleichzeitig zustehen kann. Wenn in derartigen Fällen das Gesetz nicht einen der Beteiligten ausdrücklich als Steuersubjekt bezeichnet, besteht eine Steuersolidarität. Es muss aber im Einzelfall genau geprüft werden, ob es sich wirklich um ein unteilbares Steuerobjekt handelt.

Erwerben mehrere Personen gemeinsam ein Grundstück, so entsteht unter ihnen Steuersolidarität. Das bewirkt zunächst eine Verfahrenssolidarität: Jeder Steuerpflichtige unterliegt einzeln den Verfahrenspflichten und kann diese auch für die andern vornehmen. Die Rechtsmittel stehen ebenfalls jedem Solidarverpflichteten einzeln zu. Sodann ergibt sich aus der Steuersolidarität eine Zahlungssolidarität: Die Handänderungssteuer kann von jedem einzelnen mehrerer Erwerber gefordert werden, und zwar mit dem Gesamtbetrag. Sobald der Gläubiger durch einen solidarisch Zahlungspflichtigen befriedigt worden ist, sind alle Solidarschuldner befreit. Hat ein einzelner Solidarschuldner die gesamte Steuer bezahlt, steht ihm ein Rückgriffsrecht auf die Mitverpflichteten zu, welches sich nach dem zivilrechtlichen Verhältnis der Steuerpflichtigen richtet (vgl. dazu RUF, a.a.O., S. 25; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 56).

5.

Gemäss Kaufvertrag vom 25. August 2010, Ziffer 2, hat A. u.a. seinen Anteil am Grundstück Gemeinde B. Grundbuchblatt Nr. 1000 (ein Drittel) «den übrigen Miteigentümern im Verhältnis deren heutigen Quoten» übertragen. Diese Veräusserung hat zur Folge, dass die Wertquoten neu wie folgt lauten: C.: 1/8; D.: 1/6; E.: 1/6; F.: 1/6; G.: 3/16; H.: 3/16. Die Gegenleistung für den Grundstückerwerb besteht unbestrittenermassen im amtlichen Wert des veräusserten Drittels (Fr. 17'433.35), anteilmässig aufgeteilt entsprechend den Wertquoten der Erwerberinnen und Erwerber.

Der Rechtsvorgang der Handänderung des Grundstückdrittels ist nicht teilbar (vgl. RUF, a.a.O., S. 25). Wie das Grundbuchamt in seiner Beschwerdevernehmung zutreffend ausführt, bildet die gesamtheitliche Transaktion von Eigentumsrechten für ein nämliches Grundstück in einem einzigen Geschäft eine Einheit, das Objekt der Besteuerung. Im Vordergrund steht denn im vorliegenden Fall auch nicht die Übertragung des Grundstückdrittels an einzelne Personen, sondern an die Miteigentümergeinschaft.

Wie bereits ausgeführt wurde (E. 4.3), besteht unter diesen Umständen zwischen den Erwerberinnen und Erwerbern eine Steuer- und Zahlungssolidarität. Jeder der Miterwerber ist zur Leistung der ganzen Steuer verpflichtet. Das Grundbuchamt hat die Wahl, entweder die ganze Steuer oder nur je einen Teil von den einzelnen Miterwerbern einzufordern. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Handänderungssteuer in einer einzigen Verfügung für alle Miterwerber gemeinsam veranlagt hat. Dieses Vorgehen entspricht im Übrigen auch der von den Parteien gewählten Gestaltung des Kaufvertrags. Danach schulden die Erwerberinnen und Erwerber gemeinsam als «Käuferschaft», d.h. als Gemeinschaft der Miteigentümerinnen und Miteigentümer den vereinbarten Kaufpreis von Fr. 10'000.–. Zudem haben sie sich auch zu den weiteren Leistungen (Rückbau von Infrastrukturanlagen, Betriebspflichten) gemeinsam «unter solidarischer Haftung» verpflichtet. Vor diesem Hintergrund war das Grundbuchamt nicht verpflichtet, die Handänderungssteuer aufzuteilen und individuell zu veranlagern.

6.

Gemäss Art. 11 Abs. 3 HG werden Steuern unter Fr. 100.– Franken nicht erhoben. Die Beschwerdeführer machen geltend, dass die aufgrund der jeweiligen Miteigentumsquoten am erworbenen Grundstücksteil individuell anfallenden Steuern jeweils unter Fr. 100.– liegen würden und damit nicht zu erheben seien. Das Grundbuchamt vertritt hingegen die Auffassung, dass Art. 11 Abs. 3 HG nur zur Anwendung komme, wenn der Gesamtbetrag der Handänderungssteuer für das ganze Geschäft Fr. 100.– unterschreite.

Ziel der Gesetzesauslegung ist es, den Sinngehalt einer Norm zu ergründen. Auszugehen ist dabei vom Wortlaut der auszulegenden Bestimmung, doch kann dieser nicht allein massgebend sein, namentlich wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt. Vielmehr muss nach der wahren Tragweite des Wortlauts gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich Entstehungsgeschichte und Zweck der Norm. Wichtig ist auch die Bedeutung, welche der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifellos eine sachlich richtige Lösung ergab (BGE 125 II 177 E. 3 S. 179; vgl. HÄFELIN/ MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N. 214 ff; FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, 1986, S. 134 f.).

Betrachtet man zunächst den Wortlaut von Art. 11 Abs. 3 HG, so lässt sich daraus keine eindeutige Aussage zugunsten der einen oder anderen Deutung erkennen. Auch den Materialien können keine entsprechenden Hinweise entnommen werden. So wird im Vortrag der Justizdirektion an den Regierungsrat zuhanden des Grossen Rates betreffend die Revision des Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben (HPAG) vom 3. Januar 1991 / 21. Mai 1991 zu Art. 11 Abs. 3 lediglich ausgeführt: «In Absatz 3 wurde ein unteres Grenzminimum von 50 Franken eingeführt.» (Tagblatt des Grossen Rates 1991, Beilage 43, S. 3). In der parlamentarischen Debatte erfolgten keine Wortmeldungen zu dieser Bestimmung. Auch im Rahmen der Gesetzesrevision vom 9. April 2009, mit welcher der Betrag auf Fr. 100.– erhöht wurde, werden in den Materialien keine Ausführungen zur Auslegung von Art. 11 Abs. 3 gemacht.

Hingegen lassen sich aus der systematischen Stellung der Bestimmung im HG gewisse Schlüsse ziehen: Art. 11 Abs. 3 befindet sich im Abschnitt II/2 «Bemessung der Steuer und Ausnahmen von der Steuerpflicht» und nicht im Kapitel V «Bezug, Erlass und Stundung». Art. 11 trägt zudem den Randtitel «Steuersatz» wogegen die «Ausnahmen von der Steuerpflicht» in Art. 12 geregelt sind. Der Verzicht auf die Erhebung einer Steuer von unter Fr. 100.– wird demzufolge unter dem Leitgedanken der Bemessung der Handänderungssteuer geregelt. Daraus lässt sich schliessen, dass sich der Verzicht auf die Besteuerung der Handänderung als solche bezieht. Den Grundbuchamt ist daher zuzustimmen, dass es nicht darum geht, das einzelne Steuersubjekt von der Handänderungssteuer zu befreien, sondern um den Verzicht auf die Besteuerung als Ganzes. Andernfalls hätte die Bestimmung im Kapitel V des HG eingeordnet werden müssen. Im Weiteren wäre es stossend, wenn beispielsweise im nämlichen Geschäft nur aufgrund der unterschiedlichen Höhe des individuellen Steueranteils einzelne Erwerber ihre Steuern bezahlen müssten, während andere nicht belangt würden.

Selbst wenn sich die Bestimmung auf den «Bezug» der Handänderungssteuer beziehen würde, könnten die Beschwerdeführer daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Aufgrund der Zahlungssolidarität unter den Beschwerdeführern kann das Grundbuchamt den gesamten Betrag der Handänderungssteuer für das Geschäft von einem einzelnen Miteigentümer einfordern. Dieser Betrag liegt jedoch über dem Grenzminimum von Fr. 100.–. Auf den Bezug könnte daher auch in diesem Falle nicht verzichtet werden.

7.

Zusammenfassend gelangt die JGK zum Schluss, dass unter den Miterwerbern des Grundstücksanteils Gemeinde B. Grundbuchblatt Nr. 1000 Steuersolidarität besteht und die Veranlagung daher zu Recht allen Steuerpflichtigen gemeinsam eröffnet wurde. Nach Art. 11 Abs. 3 HG kann auf die Erhebung der Handänderungssteuer nur verzichtet werden, wenn der Gesamtbetrag für das Geschäft Fr. 100. – unterschreitet. Das ist hier nicht der Fall. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

8.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführer die entstandenen Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von pauschal Fr. 900.– werden C., D., E., F., G., und H. zu je 1/6, ausmachend je Fr. 150.–, unter solidarischer Haftbarkeit zur Bezahlung auferlegt. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

3.

Es werden keine Parteikosten gesprochen.