



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.7958

Beschwerdeentscheid vom 28. April 2023

Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum

- a *Werden mehrere Grundstücke gleichzeitig bzw. in einem Vertrag erworben, hat das Grundbuchamt bereits bei der Prüfung der Stundungsvoraussetzungen zu klären, ob und wenn ja welches Grundstück der Erwerberin bzw. dem Erwerber voraussichtlich als Hauptwohnsitz dienen wird und in welchem Umfang eine Steuerbefreiung nach der entsprechenden Kaufpreisaufteilung überhaupt in Frage kommt. Eine Steuerbefreiung ist nur für den Erwerb des Grundstücks möglich, das als Hauptwohnsitz dient. (E. 5.2)*
- b *Beim Erwerb einer Stockwerkeinheit, die als Hauptwohnsitz dienen wird, unterliegt das Entgelt für damit verbundene reglementarische Sondernutzungsrechte als liegenschaftlicher Wert der Handänderungssteuer. Eine Steuerbefreiung ist nur auf dem Kaufpreis für die Stockwerkeinheit möglich, nicht aber auf dem Entgelt für reglementarische Sondernutzungsrechte. Deshalb hängt eine Steuerbefreiung der Stockwerkeinheit nicht davon ab, ob die reglementarischen Sondernutzungsrechte selber genutzt oder vermietet werden. (E. 5.3)*

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

- a *Si plusieurs immeubles sont acquis en même temps ou dans le cadre d'un même contrat, le bureau du registre foncier doit déterminer lors de l'examen des conditions du sursis lequel des immeubles sera vraisemblablement utilisé comme domicile principal par la partie acquéreuse, si cela est prévu, et dans quelle mesure une exonération fiscale, une fois qu'il aura été procédé à une ventilation du*

prix de vente, entre ou non en ligne de compte. Une exonération fiscale n'est possible que pour l'acquisition du bâtiment qui servira de domicile principal (c. 5.2).

- b Dans le cadre de l'acquisition d'une unité d'étage qui sera utilisée comme domicile principal, l'indemnité résultant des droits d'usage particulier fixés dans un règlement qui y sont liés est soumise à l'impôt sur les mutations en tant que valeur immobilière. Une exonération fiscale n'est possible qu'en ce qui concerne le prix d'acquisition de l'unité d'étage – l'indemnité résultant des droits d'usage particulier est quant à elle soumise à l'impôt. C'est pourquoi l'exonération relative à l'unité d'étage ne dépend pas du fait que ces droits soient utilisés à titre personnel ou loués (c. 5.3).*

Sachverhalt

A.

Mit Kaufvertrag vom 22. März 2017 erwarben A._____ und B._____ eine Eigentumswohnung (D._____ Gbbl. Nr. 1000), einen Doppel-Autoeinstellhallenplatz (Gbbl. Nr. 1000-1-1) und einen Autoeinstellhallenplatz (Gbbl. Nr. 1000-1-2). In ihrer Selbstdeklaration vom 22. März 2017 gaben sie als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer den Betrag von Fr. 639'653.– an. Gleichzeitig stellten sie ein Gesuch um nachträgliche Steuerbefreiung für selbstgenutztes Wohneigentum für den Handänderungssteuerbetrag von Fr. 11'513.75. Das Grundbuchamt (nachfolgend: Grundbuchamt) veranlagte mit Verfügung vom 3. Mai 2017 die Handänderungssteuer im Betrag von Fr. 11'513.75 und stundete diese gleichzeitig für die Dauer von drei Jahren ab Grundstückserwerb. Zur Sicherung der gestundeten Handänderungssteuer wurde ein gesetzliches Grundpfandrecht im Grundbuch eingetragen.

Am 11. April 2019 reichten A._____ und B._____ den Nachweis des selbstgenutzten Wohneigentums im Hinblick auf die beantragte nachträgliche Befreiung von der gestundeten Handänderungssteuer ein. Daraufhin erkundigte sich das Grundbuchamt, ob die im Kaufvertrag vom 22. März 2017 erwähnten Mietverträge für den Autoeinstellhallenplatz (Gbbl. Nr. 1000-1-2) und den der erworbenen Wohnung (D._____ Gbbl. Nr. 1000) reglementarisch zugewiesenen Aussenparkplatz Nr. 10 nach wie vor bestehen würden. Mit E-Mail vom 13. Mai 2019 reichte B._____ eine Kopie der Mietverträge betreffend den Autoeinstellhallenplatz (Gbbl. Nr. 1000-1-2) und den Aussenparkplatz Nr. 10 ein und bestätigte deren Weiterbestand.

Mit Verfügungen vom 15. November 2019 hob das Grundbuchamt die Stundungsverfügung vom 3. Mai 2017 auf und legt A._____ und B._____ die gestundete Handänderungssteuer von Fr. 11'513.75 samt Zins und Gebühren zur Bezahlung auf.

B.

Gegen diese Verfügungen erheben A._____ und B._____ am 2. Dezember 2019 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (seit 1. Januar 2020 Direktion für Inneres und Justiz [DIJ]) und beantragen sinngemäss die Aufhebung der Verfügungen vom 15. November 2019.

In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 9. Januar 2020 beantragt das Grundbuchamt die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde.

A. _____ und B. _____ beantragen in ihren Bemerkungen vom 25. Januar 2020, dass die Handänderungssteuer gemäss den eingereichten Formularen zu veranlagten sei, entsprechend der bereits eingereichten und nachgenannten Eingabe. Als Eventualbegehren beantragen sie die Veranlagung der Handänderungssteuer nur auf dem Kaufpreis der vermieteten Parkplätze von Fr. 39'000.–.

Die Direktion für Inneres und Justiz zieht in Erwägung:

1.

1.1 Verfügungen des Grundbuchamts, 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.m. 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 eigene Rechtspflegebestimmung festlegt, ist die DIJ zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Grundsätzlich ist zur Beschwerdeführung befugt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat, durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 65 Abs. 1 VRPG). Die Beschwerdeführenden sind durch die angefochtene Verfügung beschwert und daher zur Beschwerdeführung befugt.

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

2.

2.1 Beim Erwerb eines Grundstücks ist dem Kanton Bern grundsätzlich eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 i.V.m. 4 und 5 HG). Die Steuer wird vom Grundbuchamt aufgrund der Selbstdекlaration der steuerpflichtigen Person und der bei der Grundbuchanmeldung eingereichten Ausweise veranlagt (Art. 16 und 17 Abs. 1 und 2 HG). Mit der Veranlagung wird das Veranlagungsverfahren abgeschlossen (VGE 100.2019.115 vom 23. November 2020 E. 5.1).

2.2 Gestützt auf Art. 11a HG kann die Erwerberin oder der Erwerber eines Grundstücks bei der Grundbuchanmeldung ein Gesuch um eine nachträgliche Steuerbefreiung stellen, wenn sie oder er das Grundstück als Hauptwohnsitz nutzen will. Die gestundete Steuer wird nicht erhoben, wenn das Grundstück ihr oder ihm als Hauptwohnsitz dient und von ihr oder ihm während mindestens zweier Jahren 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 erst noch erstellt werden, hat der Bezug innert zwei Jahren ab Grundstückserwerb zu erfolgen (Art. 11b Abs. 2 HG).

2.3 Erscheint das Gesuch nicht von vornherein aussichtslos, stundet das Grundbuchamt die Handänderungssteuer auf den ersten Fr. 800'000.– der Gegenleistung für den Erwerb des Grundstücks für maximal vier Jahre ab Grundstückserwerb (Art. 11a Abs. 2 und 3 i.V.m. Art. 17 Abs. 2 HG). Die Stundungsverfügung stellt eine Zwischenverfügung im Verfahren der Steuerbefreiung dar. Es handelt sich mithin um eine Zwischenverfügung im Sinne von Art. 61 Abs. 1 VRPG (VGE 100.2019.115 vom 23. November 2020 E. 5 m.w.H.). 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 Verfahren abschliessenden Endverfügung, ob die Steuerpflichtigen sowohl die Einzugsfrist als auch die Wohnsitzdauer eingehalten und damit die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt haben.

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. 11 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).

3.

Die Beschwerdeführenden erwarben drei als eigenständige Grundstücke im Grundbuch eingetragene Miteigentumsanteile an der Liegenschaft D._____ Gbbl. Nr. 2000: den Miteigentumsanteil D._____ Gbbl. Nr. 1000 mit dem Sonderrecht über die Wohnung im Erdgeschoss Nord (Haus B), den Miteigentumsanteil Gbbl. Nr. 1000-1-1 über einen Doppel-Autoeinstellhallenplatz sowie den Miteigentumsanteil Gbbl. Nr. 1000-1-2 über einen Autoeinstellhallenplatz. Die Beschwerdeführenden bezahlten für die drei Miteigentumsanteile sowie zwei reglementarisch der Wohnung zugewiesene Aussenparkplätze (Nrn. 10 und 20) einen Kaufpreis von insgesamt Fr. 650'000.–. Den Erwerb der drei Miteigentumsanteile meldeten die Beschwerdeführenden als Einheit an und deklarierten alle drei Miteigentumsanteile für die Handänderungssteuer gemeinsam im Formular 2a. In der Veranlagungsverfügung vom 3. Mai 2017 zog das Grundbuchamt als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer den Gesamtpreis Fr. 650'000.– heran. Davon brachte das Grundbuchamt einen Anteil von Fr. 10'347.– für den Erneuerungsfond in Abzug, so dass es bei der Bemessung der Handänderungssteuer von einer Bemessungsgrundlage von Fr. 639'653.– (Fr. 650'000.– minus Fr. 10'347.–) ausging. Gestützt darauf veranlagte es eine Handänderungssteuer von Fr. 11'513.75.

Mit Verfügungen vom 15. November 2019 hob das Grundbuchamt die Stundungsverfügung vom 3. Mai 2017 auf (Ziff. 1), erhob die Handänderungssteuer von insgesamt Fr. 11'513.75 zuzüglich Zins (Ziff. 2) und eine Gebühr von Fr. 300.– (Ziff. 3). Zur Begründung führt das Grundbuchamt aus, die Befreiungsvoraus-

setzungen seien nicht erfüllt. Aufgrund der bestehenden und von den Beschwerdeführenden nicht bestrittenen Vermietung des Einstellhallenplatzes (Gbbl. Nr. 1000-1-2) sowie des Aussenparkplatzes Nr. 10 liege keine rein persönliche Nutzung vor.

4.

4.1 In Ihrer Beschwerde verweisen die Beschwerdeführenden auf den Kaufvertrag vom 22. März 2017. Dieser halte unter Ziff. III./5. fest, dass die beiden Mietverträge über den Autoeinstellhallenplatz (Gbbl. Nr. 1000-1-2) und den Aussenparkplatz Nr. 10 von der Käuferschaft übernommen werden müssen. Deshalb seien sie davon ausgegangen, die beiden Mietverträge weiterführen zu müssen. Zudem erwähne das Merkblatt des Grundbuchamts zur nachträglichen Steuerbefreiung die Nutzung von Parkplätzen nicht. Weder das Grundbuchamt noch der Notar habe sie darauf aufmerksam gemacht, dass bei einer Vermietung der Parkplätze die Handänderungssteuer erhoben werde. Nach Ansicht der Beschwerdeführenden hätte das Grundbuchamt sie bei der Anmeldung darauf aufmerksam machen müssen, dass die Steuerbefreiung nur in Frage komme, wenn der Autoeinstellhallenplatz und der Aussenparkplatz nicht vermietet werden. Für sie als Laien sei nicht ersichtlich gewesen, dass die Vermietung der Parkplätze mit dem Wohnzweck in Verbindung gebracht werde. Hätten sie von der Praxis gewusst, hätten sie die Parkplätze gar nicht erst gekauft oder zumindest Eigenbedarf geltend gemacht und den Autoeinstellhallenplatz sowie den Aussenparkplatz leerstehenlassen.

4.2 In seiner Beschwerdevernehmlassung führt das Grundbuchamt im Wesentlichen aus, dass die Vermietung der Parkplätze einer rein persönlichen Nutzung der erworbenen Grundstücke durch die Beschwerdeführenden entgegenstehen. Die von den Beschwerdeführenden bewohnte Wohnung (D. _____ Gbbl. Nr. 1000) stelle zusammen mit dem Aussenparkplatz Nr. 10 ein zusammengehörendes Grundstück dar. Eine anteilmässige Aufteilung des gestundeten Betrags nur für den Aussenparkplatz Nr. 10 schliesst das Grundbuchamt aus. Die Vermietung des Aussenparkplatzes Nr. 10 führe zu einer Handänderungssteuernachzahlung auf dem gesamten gestundeten Steuerbetrag von Fr. 11'513.75. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass der ebenfalls vermietete Autoeinstellhallenplatz (Gbbl. Nr. 1000-1-2) sachenrechtlich als eigenes Grundstück ausgeschieden worden sei.

5.

5.1 Die DIJ als Rechtsmittelbehörde wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 20a Abs. 1 VRPG). Sie ist insbesondere nicht an die rechtlichen Vorbringen der Parteien gebunden und kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen bzw. eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (sog. Substitution der Motive; vgl. BVR 2020 S. 7 Erw. 2.2; RUTH HERZOG, in Herzog/Daum, Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 5).

5.2 Die gestundete Steuer wird nicht erhoben, wenn das Grundstück der Erwerberin oder dem Erwerber als Hauptwohnsitz dient und von ihr oder ihm während mindestens zweier Jahren ununterbrochen, persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck genutzt wird (Art. 11b Abs. 1 HG; Erw. 2.2 hiervor). Bereits

aus dem Wortlaut der Bestimmung ergibt sich, dass ausschliesslich der Erwerb von Wohneigentum steuerrechtlich privilegiert werden soll.

Werden mehrere Grundstücke gleichzeitig bzw. in einem Vertrag erworben, hat das Grundbuchamt demnach bereits bei der Prüfung der Stundungsvoraussetzungen zu klären, ob und wenn ja welches Grundstück der Erwerberin bzw. dem Erwerber voraussichtlich als Hauptwohnsitz dienen wird und in welchem Umfang eine Steuerbefreiung nach der entsprechenden Kaufpreisaufteilung überhaupt in Frage kommt. Entgegen den Ausführungen in Ziff. 2.5 der Weisungen der Geschäftsleitung (GL) der Grundbuchämter vom 8. Juli 2014/13. Mai 2020 ist eine Steuerbefreiung dabei in jedem Fall nur für das Grundstück möglich, das als Hauptwohnung dienen wird. Die Argumentation der Vorinstanz, wonach die Kaufpreise für als eigene Grundstücke ausgeschiedene Einstellhallen- und Parkplätze, Bastel- und weitere Nebenräume zum Kaufpreis für das als Hauptwohnsitz dienende Grundstück dazu gerechnet werden können, hält einer rechtlichen Überprüfung nicht stand. Dies unabhängig davon, ob die Grundstücke in einem oder mehreren Verträgen erworben wurden. Weder im Gesetzestext noch in den Materialien finden sich Hinweise, mit der sich die Ausführungen in Ziffer 2.5 der erwähnten Weisung begründen lassen (DIJE 2020.DIJ.6210 vom 13.1.2022, E. 7.3)

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass nur der Erwerb der als Hauptwohnsitz dienenden Eigentumswohnung (D._____ Gbbl. Nr. 1000) steuerbefreit ist. Die erworbenen Grundstücke D._____ Gbbl. Nrn. 1000-1-1 und 1000-1-2 sind Autoeinstellhallenplätze und schliessen eine Wohnnutzung bzw. eine Steuerbefreiung von vornherein aus.

5.3 Gleiches gilt für die beiden Aussenparkplätze Nrn. 10 und 20. Das Nutzungs- und Verwaltungsreglement für die Stockwerkeigentümergeinschaft Überbauung «Mosti Park» vom 16. März 2005 weist dem Grundstück D._____ Gbbl. Nr. 1000 (Eigentumswohnung) die beiden Aussenparkplätze zu. Von Gesetzes wegen stellen Aussenparkplätze zwingend gemeinschaftliche Teile dar und können der Herrschaft der Stockwerkeigentümergeinschaft nicht entzogen werden. Sie sind nicht sonderrechtsfähig (AMÉDÉO WERMELINGER, Das Stockwerkeigentum, Kommentar der Artikel 712a bis 712t des schweizerischen Zivilgesetzbuches, SVIT, 2. Aufl. 2014, Art. 712b N. 138). Allerdings kann die Benutzungsordnung im Stockwerkeigentümerreglement ein besonderes Nutzungsrecht (sog. Sondernutzungsrecht) an ihnen vorsehen. Dabei handelt es sich ausschliesslich um einen obligationsrechtlichen Benutzungsanspruch (ARTHUR MEIER-HAYOZ, a.a.O., Art. 712b ZGB N. 11 f. m.w.H.; ROLAND PFÄFFLI/MICHELLE OSWALD, Reglementarisches Sondernutzungsrecht beim Stockwerkeigentum, Anwaltspraxis 2016, S. 480 ff., 482). Es räumt einem Stockwerkeigentümer ein obligatorisches Recht zu, welches ihm erlaubt, die anderen Stockwerkeigentümer und Dritte von der Benutzung des an sich gemeinschaftlichen Teils auszuschliessen. Es ist dem Berechtigten auch erlaubt, sein Sondernutzungsrecht (auch einem Dritten) zu vermieten (AMÉDÉO WERMELINGER, a.a.O., Art. 712b N. 151 und 173 m.w.H.). Deshalb und weil eine Veräusserung des Sondernutzungsrecht nur zusammen mit der begünstigten Stockwerkeinheit möglich ist, ist der reglementarisch einer Stockwerkeinheit zugewiesene Aussenparkplatz als Teil des begünstigten Miteigentumsanteils zu betrachten.

5.4 Dem Kaufvertrag vom 22. März 2017 lässt sich entnehmen, dass der Kaufpreis für den Doppel-Einstellhallenplatz Fr. 50'000.-- und für den Einstellhallenplatz Fr. 28'000.-- beträgt. Für die beiden Aussenparkplätze Nrn. 10 und 20 beträgt der Preis je Fr. 11'000.--. Für die Gesamtsumme von Fr. 100'000.-- ist demnach eine Handänderungssteuer von Fr. 1'800.-- (1.8% von Fr. 100'000.--) zu bezahlen. Die Beschwerde ist insoweit abzuweisen.

6.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens gelten die Beschwerdeführenden als obsiegend. Es sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Ersatzfähige Parteikosten sind nicht angefallen (Art. 108 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet die Direktion für Inneres und Justiz:

1.

1.1 Die Beschwerde vom 2. Dezember 2019 wird teilweise gutgeheissen und die Verfügungen des Grundbuchamts vom 15. November werden aufgehoben.

1.2 A._____ und B._____ werden für den Erwerb des Grundstücks D._____ Gbbl. Nr. 1000 im Betrag von Fr. 539'653.-- von der Steuerpflicht befreit und das auf diesem Grundstück bestehende Grundpfandrecht wird gelöscht.

1.3 A._____ und B._____ haben dem veranlagenden Grundbuchamt die auf den Erwerb der Grundstücke D._____ Gbbl. Nr. 1000-1-1, und Gbbl. Nr. 1000-1-2 sowie den beiden Aussenparkplätzen Nr. 10 und Nr. 20 entfallende Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 1'800.-- zuzüglich 3 % Zins seit der Grundbuchanmeldung zu bezahlen. Die auf diesen Grundstücken bestehenden Grundpfandrechte werden nach Bezahlung der Handänderungssteuer gelöscht.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.

3.

Es werden keine Parteikosten gesprochen.