



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: 2023.DIJ.2951

## **Beschwerdeentscheid vom 28. August 2023**

### ***Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum***

- a *Eine echte Rückwirkung von Normen, bei der neues Recht auf einen Sachverhalt angewendet wird, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht hat, ist grundsätzlich unzulässig (E. 2.2).*
- b *Für das nachträgliche Steuerbefreiungsverfahren konkretisiert Art. 17a Abs. 1 HG die Mitwirkungspflicht dahingehend, dass die Erwerberin bzw. der Erwerber den Nachweis der Voraussetzungen zur Steuerbefreiung dem Grundbuchamt vor Ablauf der Stundung unaufgefordert zu erbringen hat. Das Verschicken eines Erinnerungsschreibens durch das Grundbuchamt ist freiwillig (E. 4.2).*
- c *Bei der Nachweisfrist handelt es sich um eine Verwirkungsfrist. Der Anspruch auf Steuerbefreiung erlischt folglich mit Fristablauf. Das Grundbuchamt handelt nicht überspitzt formalistisch, wenn es diese Formvorschrift strikt anwendet (E. 4.3).*

### ***Impôt sur les mutations: logement destiné à l'usage personnel***

- a *Une rétroactivité proprement dite des normes, par laquelle un nouveau droit est appliqué à un fait qui s'est entièrement réalisé avant l'entrée en vigueur de ce droit, est en principe inadmissible (c. 2.2).*
- b *Dans le cadre de la procédure d'exonération fiscale a posteriori, l'article 17a, alinéa 1 LIMu matérialise l'obligation de collaborer en imposant à la personne acquérant l'immeuble de démontrer d'elle-même au registre foncier, avant l'expiration du sursis, que les conditions d'une exonération fiscale sont remplies. Le registre foncier n'est pas tenu d'envoyer une lettre de rappel (c. 4.2).*
- c *En matière d'exonération de l'impôt sur les mutations, le délai applicable à la remise de la preuve du respect des conditions est un délai de péremption, au terme duquel le droit à l'exonération*

*s'éteint. Dès lors, le registre foncier ne fait pas preuve de formalisme excessif en appliquant strictement cette prescription de forme (c. 4.3).*

**Prozessgeschichte:**

**A.**

A. \_\_\_\_\_ erwarb mit Kaufvertrag vom 12. November 2018 die Liegenschaft B. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1000 zu Alleineigentum. Die Grundbuchanmeldung erfolgte am 31. Januar 2019. Gleichzeitig stellte sie ein Gesuch um Stundung der Handänderungssteuer für selbstgenutztes Wohneigentum und nachträgliche Steuerbefreiung.

Gestützt auf die eingereichte Selbstdeklaration veranlagte das Grundbuchamt mit Verfügung vom 3. April 2019 die Handänderungssteuer auf Fr. 6'840.-- und stundete diese gleichzeitig für die Dauer von vier Jahren ab Datum des Grundstückerwerbs.

**B.**

Mit Einschreiben vom 1. November 2022 machte das Grundbuchamt A. \_\_\_\_\_ darauf aufmerksam, dass die Stundungsfrist am 31. Januar 2023 ablaufen werde und der Nachweis für selbstgenutztes Wohneigentum sowie die Hauptwohnsitzbestätigung vor Ablauf der Stundungsfrist einzureichen seien. Dieses Schreiben hat A. \_\_\_\_\_ nicht abgeholt.

Mit Verfügung vom 10. Februar 2023 hob das Grundbuchamt die Stundung auf und wies das Gesuch um nachträgliche Steuerbefreiung ab. Zugleich verfügte es, dass die gestundete Handänderungssteuer im Betrag von Fr. 6'840.-- zuzüglich Zins von 3 % und eine Gebühr von Fr. 300.-- zu bezahlen sei.

**C.**

Gegen die Verfügung vom 10. Februar 2023 hat A. \_\_\_\_\_ am 17. Februar 2023 (Postaufgabe am 22. Februar 2023) Beschwerde bei der Direktion für Inneres und Justiz (DIJ) erhoben und sinngemäss die Aufhebung der angefochtenen Verfügung des Grundbuchamtes vom 10. Februar 2023 sowie die nachträgliche Steuerbefreiung verlangt. Eingereicht hat sie zudem die Hauptwohnsitzbestätigung (GB-Formular 2c) der Einwohnergemeinde B. \_\_\_\_\_, ausgestellt am 16. Februar 2023.

In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 29. März 2023 beantragt das Grundbuchamt, die Beschwerde sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge abzuweisen und die Verfügung vom 10. Februar 2023 zu bestätigen.

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

## **Die Direktion für Inneres und Justiz zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Auf den 1. April 2023 sind Änderungen des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG; BSG 215.326.2) in Kraft getreten. Geändert wurden unter anderem der Gesetzestitel und die offizielle Abkürzung. Der Erlass heisst neu Handänderungssteuergesetz (HStG; BSG 215.326.2). Gemäss dem unverändert gebliebenen Art. 26 Abs. 1 HStG richtet sich das Rechtsmittelverfahren nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21), soweit das HStG nichts Abweichendes bestimmt. Bis zum 31. März 2023 enthielt Art. 27 HG keine Rechtspflegebestimmungen betreffend Verfügungen des Grundbuchamtes über die nachträgliche Steuerbefreiung. In Anwendung von Art. 62 Abs. 1 Bst. a VRPG beurteilte die DIJ daher die Verfügungen des Grundbuchamtes. Seit dem 1. April 2023 kann nach Art. 27 Abs. 1 HStG gegen alle Verfügungen des Grundbuchamtes Einsprache erhoben werden. Die Einspracheverfügung kann anschliessend mit Beschwerde bei der DIJ angefochten werden (Art. 27 Abs. 2 HStG). Es stellt sich die Frage, ob die DIJ zur Beurteilung der am 17. Februar 2023 eingereichten Beschwerde zuständig ist oder das Grundbuchamt diese als Einsprache behandeln muss. Da das Übergangsrecht den vorliegenden Fall nicht regelt, gelten die allgemeinen übergangsrechtlichen Grundsätze (vgl. BVR 2017 S. 483 E. 2.2). Danach bleibt die einmal begründete Zuständigkeit während des hängigen Verfahrens bestehen (vgl. Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 25 N. 14).

Die DIJ ist damit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde gegen die Verfügung des Grundbuchamtes vom 10. Februar 2023 zuständig.

**1.2** Zur Beschwerdeführung ist 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).

A. \_\_\_\_\_ ist durch die angefochtene Verfügung beschwert und daher zur Beschwerdeführung befugt.

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

### **2.**

**2.1** Soweit sich die Änderungen im HStG auf die materielle Beurteilung der vorliegenden Beschwerde nicht auswirken, werden nachfolgend die neuen Bestimmungen zitiert.

**2.2** Beim Erwerb eines Grundstücks ist dem Kanton Bern eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 i.V.m. Art. 4 und 5 HStG). Die Steuer wird vom Grundbuchamt aufgrund der Selbstdeklaration der steuerpflichtigen Person und der bei der Grundbuchanmeldung eingereichten Ausweise veranlagt (Art. 16 und 17 Abs. 1 HStG). Die Erwerberin oder der Erwerber eines Grundstücks kann bei der Grundbuchanmeldung ein Gesuch um eine nachträgliche Steuerbefreiung stellen, wenn sie oder er das Grundstück als Hauptwohnsitz nutzen will (Art. 11a Abs. 1 HStG). 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 HStG).

Die gestundete Steuer wird nicht erhoben, wenn das Grundstück der Erwerberin oder dem Erwerber als Hauptwohnsitz dient und von dieser oder diesem während mindestens zweier Jahre ununterbrochen, persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck genutzt wird (Art. 11b Abs. 1 HStG). Der Hauptwohnsitz muss innert einem Jahr ab Grundstückserwerb in der entsprechenden Baute begründet werden, wenn diese bereits besteht. Muss die Baute noch erstellt werden, hat der Bezug innert zwei Jahren ab Grundstückserwerb zu erfolgen (Art. 11b Abs. 2 HStG).

Art. 17a Abs. 1 HG, der bis zum 31. März 2023 in Kraft war, sah vor, dass die Erwerberin oder der Erwerber gegenüber dem Grundbuchamt *vor Ablauf der Stundung* unaufgefordert den Nachweis zu erbringen hat, dass alle Voraussetzungen zur Steuerbefreiung gemäss Art. 11b HStG erfüllt sind oder zum Zeitpunkt des Ablaufs der Stundung erfüllt sein werden. In der seit 1. April 2023 geltenden Fassung ist der Nachweis *innert 30 Tagen nach Ablauf der Stundung* zu erbringen. Sind die Voraussetzungen zur Steuerbefreiung erfüllt, heisst das Grundbuchamt das Gesuch um eine nachträgliche Steuerbefreiung gut (Art. 17a Abs. 2 HStG). Kommt das Grundbuchamt zum Schluss, dass die Voraussetzungen zur nachträglichen Steuerbefreiung nicht erfüllt sind, weist es das Gesuch ab und hebt die Stundung auf (Art. 17a Abs. 3 HStG). – Vorbehältlich besonderer übergangsrechtlicher Regelungen sind in zeitlicher Hinsicht grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgeblich, die bei der Erfüllung des rechtlich zu ordnenden oder zu Rechtsfolgen führenden Tatbestandes Geltung haben (BGE 146 V 364 E. 7.1). Tritt während der Rechtshängigkeit eines Verwaltungs- oder Verwaltungsjustizverfahrens neues materielles Recht in Kraft, das für die gesuchstellende Person günstiger ist, so kann der Sachverhalt aus prozessökonomischen Überlegungen nach neuem Recht beurteilt werden, sofern die gesuchstellende Person jederzeit ein neues Gesuch einreichen und damit die Anwendung des neuen Rechts erwirken könnte (BVR 2016 S. 293 E. 4.3.1). Eine echte Rückwirkung von Normen, bei der neues Recht auf einen Sachverhalt angewendet wird, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht hat, ist grundsätzlich unzulässig. Im Sinne einer Ausnahme ist sie zulässig, wenn sie ausdrücklich angeordnet oder nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt ist, in zeitlicher Beziehung mässig ist und sich durch überwiegende öffentliche Interessen rechtfertigen lässt. Eine die Adressaten begünstigende Rückwirkung ist unter denselben Voraussetzungen und dem Vorbehalt der Rechte Dritter zulässig (Alfred Kölz, Intertemporales Verwaltungsrecht, in ZSR 102/1983, 2. Halbband, S. 171 f.).

### **3.**

**3.1** Die Beschwerdeführerin führt in der Beschwerde aus, zwar treffe es zu, dass sie die Hauptwohnsitzbestätigung zwei Wochen zu spät eingereicht habe. Sie erfülle jedoch sonst alle Voraussetzungen zur nachträglichen Steuerbefreiung. Dazu komme, dass das Grundbuchamt sie nicht auf den bevorstehenden Ablauf der Stundungsfrist hingewiesen habe. Schliesslich stellt sie sich auf den Standpunkt, das Grundbuchamt habe das Einhalten der Frist mit übertriebener Strenge gehandhabt und damit überspitzt formalistisch gehandelt.

**3.2** Das Grundbuchamt hält dem in seiner Beschwerdevernehmlassung entgegen, die steuerpflichtige Person sei verpflichtet, dem Grundbuchamt das Vorliegen der Voraussetzungen zur Steuerbefreiung fristgerecht und unaufgefordert nachzuweisen. Dies ergebe sich klar aus dem Gesetz, der Stundungsverfügung und den Unterlagen der Grundbuchämter. Es sei vom Gesetz nicht vorgesehen, dass das Grundbuchamt gesuchstellenden Personen vor Ablauf der Stundungsfrist auf den Fristablauf aufmerksam mache und ihnen in Erinnerung rufe, welche Unterlagen sie einreichen müssten. Diese Dienstleistung sei freiwillig. Selbst wenn die Beschwerdeführerin das Erinnerungsschreiben nicht erhalten habe, könne sie daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wären die Einwände der Beschwerdeführerin sinngemäss als Gesuch um Wiederherstellung der Frist zu verstehen, würde dies am Ergebnis auch nichts ändern. Es liege kein unverschuldetes Hindernis im Sinne von Art. 43 Abs. 2 VRPG vor.

#### **4.**

**4.1** Vorliegend hat die Beschwerdeführerin das Wohneigentum am 31. Januar 2019 (Datum der Grundbuchanmeldung) erworben. Die vierjährige Stundungsfrist ist damit am 31. Januar 2023 abgelaufen. Bis dahin hat die Beschwerdeführerin den erforderlichen Nachweis, dass sie alle Voraussetzungen zur Steuerbefreiung erfüllt hat, unbestrittenermassen nicht erbracht, weshalb das Grundbuchamt das Gesuch um nachträgliche Steuerbefreiung mit Verfügung vom 10. Februar 2023 abgewiesen hat. Der Sachverhalt verwirklichte sich daher abschliessend vor Inkrafttreten der Gesetzesänderung. Dazu kommt, dass auch die nach neuem Recht geltende Frist bereits am 3. März 2023 und damit vor Inkrafttreten der Gesetzesänderung am 1. April 2023 abgelaufen wäre. Damit wäre im vorliegenden Fall auch das Einreichen eines neuen Gesuchs unter neuem Recht nicht möglich gewesen. Schliesslich sind auch die Voraussetzungen nicht erfüllt, unter welchen ausnahmsweise eine echte Rückwirkung zulässig wäre. Damit findet Art. 17a Abs. 1 HG in der bis zum 31. März 2023 geltenden Fassung Anwendung, d.h. der Nachweis für die Befreiung von der Handänderungssteuer war vor Ablauf der Stundung zu erbringen. Diese Frist wurde unbestrittenermassen verpasst.

**4.2** Für das nachträgliche Steuerbefreiungsverfahren gemäss dem Handänderungssteuergesetz konkretisiert Art. 17a Abs. 1 HG die Mitwirkungspflicht dahingehend, dass die Erwerberin bzw. der Erwerber den Nachweis der Voraussetzungen zur Steuerbefreiung dem Grundbuchamt vor Ablauf der Stundung *unaufgefordert* zu erbringen hat (vgl. Art. 20 Abs. 3 VRPG). Das Grundbuchamt muss nicht aktiv forschen. Vielmehr sind die Erwerber und Erwerberinnen von Grundstücken aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht zum Nachweis der Voraussetzungen verpflichtet und dies auch ohne Aufforderung der Behörde (vgl. VGE 2020/106 vom 26.5.2021 E. 4.4 mit Hinweisen). – In diesem Zusammenhang ist der Vollständigkeit halber darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin gleichwohl bereits im Kaufvertrag vom 12. November 2018 (Urschrift Nr. 40, Ziff. III/11/c) und in Ziff. 4 der Stundungsverfügung explizit auf ihre Mitwirkungspflicht aufmerksam gemacht wurde. Zudem hat das Grundbuchamt die Beschwerdeführerin rund drei Monate vor Fristablauf an das bevorstehende Ende der Stundungsdauer am 31. Januar 2019 erinnert (vgl. Einschreiben vom 1. November 2022). Die Sendungsverfolgung der Post zeigt, dass das Einschreiben von der Beschwerdeführerin nicht abgeholt worden ist. Es ist nicht nachvollziehbar, was die Beschwer-

deführerin daraus zu ihren Gunsten ableiten will. Zum einen ist das Verschicken eines solchen Erinnerungsschreibens wie vorstehend ausgeführt ohnehin freiwillig und zum andern gelten eingeschrieben versendete Mitteilungen am siebenten Tag nach dem ersten Zustellungsversuch als zugestellt (Art. 44 Abs. 3 VRPG).

Das Einhalten der Frist stellt nebst den in Art. 11b HStG erwähnten Voraussetzungen ein weiteres Kriterium für die nachträgliche Steuerbefreiung gemäss Art. 11a HStG dar. Das bedeutet, dass selbst bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nach Art. 11b HStG die nachträgliche Steuerbefreiung nicht möglich ist, wenn die Beweismittel zu spät eingereicht werden. Diese Schlussfolgerung wird sowohl vom Wortlaut der Bestimmungen im Gesetz betreffend die Handänderungssteuer als auch von den Erläuterungen des Vortrags gestützt (vgl. Vortrag der Kommission des Grossen Rates vom 4. März 2013 zum direkten Gegenvorschlag zur Initiative «Schluss mit gesetzlicher Verteuerung der Wohnkosten für Mieter und Eigentümer» zur Änderung des Gesetzes betreffend die Handänderungssteuer [HG], Tagblatt des Grossen Rates des Kantons Bern 2013, Beilage 17, Bemerkungen zu Art. 17a Abs. 1, S. 6). Es entspricht deshalb dem Willen des Gesetzgebers, dass die Erwerberin oder der Erwerber bei zu spät eingereichten Unterlagen nicht in den Genuss der nachträglichen Steuerbefreiung kommt (JGKE 2019.JGK.5591 vom 20.2.2020 bestätigt durch VGE 2020/106 vom 26.5.2021).

**4.3** Die vorstehenden Erwägungen zeigen zugleich, dass sich das Vorgehen des Grundbuchamts entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht als überspitzt formalistisch erweist. Ein sog. überspitzter Formalismus (Art. 29 der Bundesverfassung (BV; SR 101), Art. 26 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) liegt vor, wenn für ein Verfahren rigorose Formvorschriften aufgestellt werden, ohne dass die Strenge sachlich gerechtfertigt wäre, wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt oder an Rechtsschriften überspannte Anforderungen stellt und den Rechtssuchenden den Rechtsweg in unzulässigerweise versperrt. Die strikte Anwendung der Formvorschriften allein stellt jedoch keinen überspitzten Formalismus dar. Das ist nur der Fall, wenn die Formstrenge durch keine schutzwürdigen Interessen gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder verhindert (BVR 2015 S. 301 E. 3). Bei der Nachweisfrist nach Art. 17 Abs. 1 HG handelt es sich um eine Verwirkungsfrist. Der Anspruch auf Steuerbefreiung erlischt folglich mit Fristablauf. Angesichts der sich aus dem Gesetzeswortlaut klar ergebenden Verwirkungsfolge fällt der Einwand des überspitzten Formalismus von vornherein ausser Betracht (vgl. zum Ganzen VGE 2020/106 vom 26.5.2021 E. 4.5). Nachdem innert Nachweisfrist keine Unterlagen eingingen, durfte das Grundbuchamt daher ohne Weiteres die Stundungsverfügung vom 3. April 2019 aufheben.

## **5.**

Die DIJ kommt zum Schluss, dass die Voraussetzungen für die nachträgliche Steuerbefreiung nicht erfüllt sind, da der Nachweis der erfüllten Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht rechtzeitig erbracht wurde.

Die Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist abzuweisen.

**6.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die unterliegende Beschwerdeführerin die entstandenen Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Diese werden in Anwendung von Art. 19 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Februar 1995 über die Gebühren der Kantonsverwaltung (GebV; BSG 154.21) pauschal auf Fr. 1'500.-- festgesetzt. Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 VRPG).

**Demnach entscheidet die Direktion für Inneres und Justiz:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der Direktion für Inneres und Justiz in der Höhe von pauschal Fr. 1'500.-- werden A. \_\_\_\_\_ zur Bezahlung auferlegt.

Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

**3.**

Parteikosten werden keine gesprochen.