



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.999

Beschwerdeentscheid vom 4. August 2023

Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum

- a *Die ausschliessliche Wohnnutzung gemäss Art. 11b Abs. 1 HStG schliesst jede andere Art der Grundstücksnutzung aus. Befindet sich am Hauptwohnsitz das Rechtsdomizil einer Gesellschaft, liegt keine ausschliessliche Wohnnutzung mehr vor (E. 4.4).*
- b *Das Grundbuchamt hat den Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt, indem es seine neue Praxis (Abkehr von der Präponderanzmethode) auf die Beschwerdeführenden angewandt hat (E. 4.5).*
- c *Das Grundbuchamt hat auch das Rechtsgleichheitsgebot nicht verletzt. Der Fall der Beschwerdeführenden lässt sich nicht ohne weiteres mit der Situation selbständig erwerbstätiger Personen ohne Handelsregistereintrag oder unselbständig erwerbstätiger Personen vergleichen, die gelegentlich im Homeoffice arbeiten (E. 4.6).*

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

- a *L'utilisation exclusive à des fins d'habitation conformément à l'article 11b, alinéa 1 LIMu interdit toute autre forme d'utilisation de l'immeuble. Si le siège d'une société se trouve au même endroit que le domicile principal, l'utilisation à des fins d'habitation n'est plus exclusive (c. 4.4).*
- b *Le bureau du registre foncier n'a pas enfreint le principe de la bonne foi en appliquant sa nouvelle pratique (abandon de la méthode de la prépondérance) aux parties recourantes (c. 4.5).*
- c *Le bureau du registre foncier n'a pas non plus enfreint le principe de l'égalité devant la loi. La situation des parties recourantes n'est pas directement comparable à celle d'une personne exerçant une activité lucrative indépendante non inscrite au registre du commerce ni à celle d'une personne salariée travaillant occasionnellement depuis son domicile (c. 4.6).*

Prozessgeschichte

A.

Am 4. Januar 2019 erwarben A.____ und B._____ das Grundstück Gbbl. Nr. 100 zu Gesamteigentum. Mit der Grundbuchanmeldung stellten sie ein Gesuch um nachträgliche Steuerbefreiung für selbstgenutztes Wohneigentum. Mit Verfügung vom 19. Februar 2019 veranlagte das Grundbuchamt die Handänderungssteuer und stundete diese im Umfang von Fr. 13'500.-- für vier Jahre ab dem Grundstückserwerb. Zur Sicherung der gestundeten Handänderungssteuer trug es im Grundbuch auf dem Grundstück Gbbl. Nr. 100 ein gesetzliches Grundpfandrecht ein.

B.

Am 6. Dezember 2022 reichten A.____ und B._____ dem Grundbuchamt das am 3. Dezember 2022 unterzeichnete Formular zum Nachweis des selbstgenutzten Wohneigentums ein sowie die Hauptwohnsitzbestätigung der Einwohnergemeinde C._____ vom 24. November 2022.

Mit Verfügungen vom 22. Dezember 2022 wies das Grundbuchamt das Gesuch um nachträgliche Steuerbefreiung ab und hob die Stundungsverfügung vom 19. Februar 2019 auf. Gleichzeitig verfügte es, die Handänderungssteuer von Fr. 13'500.-- zuzüglich Zins von 3% seit der Grundbuchanmeldung sei zu bezahlen. Es stellte A.____ und B._____ je Fr. 7'703.75.-- in Rechnung (inkl. Gebühr für die Verfügung).

C.

Gegen die Verfügungen vom 22. Dezember 2022 haben A.____ und B._____ am 20. Januar 2023 gemeinsam Beschwerde bei der Direktion für Inneres und Justiz (DIJ) erhoben. Sie beantragen sinngemäss, die angefochtenen Verfügungen seien aufzuheben und sie seien nachträglich von der Handänderungssteuer zu befreien. Im Weiteren verlangen sie, das auf dem Grundstück Gbbl. Nr. 100 eingetragene Grundpfandrecht sei zu löschen.

Das Grundbuchamt beantragt mit Beschwerdevernehmlassung vom 9. Februar 2023, die Beschwerde sei abzuweisen. Mit Eingabe vom 6. März 2023 haben sich A.____ und B._____ zur Beschwerdevernehmlassung geäußert.

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 Beschwerden gegen entsprechende Verfügungen. 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 20. Januar 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 war beim Einreichen der Beschwerde für deren Beurteilung zuständig und bleibt es somit auch.

1.2 Zur Beschwerde 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).

Die Beschwerdeführenden sind durch die angefochtenen Verfügungen beschwert und daher zur Beschwerdeführung befugt.

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

2.

2.1 Da sich die am 1. April 2023 in Kraft getretenen Änderungen im HStG auf die materielle Beurteilung der vorliegenden Beschwerde nicht auswirken, werden nachfolgend durchgehend die neuen Bestimmungen zitiert.

2.2 Beim Erwerb eines Grundstücks ist dem Kanton Bern eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 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 (Art. 11a Abs. 2 und 3 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). Die Erwerberin oder der Erwerber hat gegenüber dem Grundbuchamt innert 30 Tagen nach Ablauf der Stundung unaufgefordert den Nachweis zu erbringen, dass alle Voraussetzungen zur nachträglichen Steuerbefreiung erfüllt sind (Art. 17a Abs. 1 HStG). Sind die Voraussetzungen zur Steuerbefreiung erfüllt, heisst das Grundbuchamt das Gesuch um 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).

3.

Streitig ist, ob das Grundbuchamt die Beschwerdeführenden zu Recht nicht nachträglich von der Handänderungssteuer befreit hat.

3.1 Das Grundbuchamt hat die noch nicht bezahlte Handänderungssteuer mit der Begründung eingefordert, an der Wohnadresse der Beschwerdeführenden sei während der massgebenden zweijährigen Wohnsitzdauer das Rechtsdomizil der X. _____ GmbH gemeldet gewesen. Folglich sei das erworbene Grundstück nicht ausschliesslich zu Wohnzwecken genutzt worden.

3.2 Die Beschwerdeführenden bestreiten nicht, dass sich das Rechtsdomizil der X. _____ GmbH während der zweijährigen Wohnsitzdauer an ihrer Wohnadresse befand (vgl. Beschwerde S. 5; Handelsregisterauszug [Beschwerdebeilage 10]). Sie machen jedoch geltend, sie hätten das Grundstück trotzdem ausschliesslich zu Wohnzwecken genutzt. Der Beschwerdeführer habe für die X. _____ GmbH stets auswärts gearbeitet und an der Wohnadresse nur administrative Arbeiten erledigt. Es widerspreche dem Gebot von Treu und Glauben und dem Gleichbehandlungsgebot, wenn nur deshalb keine ausschliessliche Wohnnutzung vorliegen solle, weil sich das Rechtsdomizil der X. _____ GmbH während der zweijährigen Wohnsitzdauer an der Wohnadresse befunden habe. Eine enge wörtliche Auslegung von Art. 11b HStG führe zu einem unhaltbaren Ergebnis.

4.

4.1 Gemäss Art. 11b Abs. 1 HStG wird die gestundete Handänderungssteuer nicht erhoben, wenn das Grundstück während mindestens zweier Jahre *ausschliesslich zum Wohnzweck* genutzt wurde. Bei einer anderen Nutzung des Grundstücks, namentlich einer geschäftlichen, kann die Erwerberin oder der Erwerber nach dem Wortlaut der Norm nicht von der Steuer befreit werden (vgl. statt vieler VGE 2022/353 vom 21.3.2023 E. 3.1).

4.2 Nichts anderes ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien, aus dem Sinn und Zweck der Norm sowie aus deren systematischer Einordnung im Gesetz (vgl. dazu ausführlich statt vieler VGE 2022/353 vom 21.3.2023 E. 3.2 ff.).

4.3 Nach der Rechtsprechung liegt bereits dann keine ausschliessliche Wohnnutzung im Sinn von Art. 11b Abs. 1 HStG mehr vor, wenn sich an der Adresse des erworbenen Grundstücks das Rechtsdomizil einer Gesellschaft befindet, da dieses einem Geschäfts- und nicht dem Wohnzweck dient (vgl. statt

vieler DIJE 2021.DIJ.5467 vom 18.10.2022 E. 3.4, bestätigt durch VGE 2022/353 vom 21.3.2023 E. 3, insb. E. 3.5). Dies gilt selbst dann, wenn die Administration und die eigentliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft nicht an ihrem Rechtsdomizil erfolgen (VGE 2022/353 vom 21.3.2023 E. 3.3). Vor diesem Hintergrund spielt es entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden keine Rolle, wo der Beschwerdeführer für die X. _____ GmbH gearbeitet hat.

4.4

4.4.1 Die Beschwerdeführenden machen weiter geltend, das Grundbuchamt habe den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt. Es habe nicht begründet, weshalb es die Präponderanzmethode nicht mehr anwende und auch nicht vorgängig angekündigt, dass es seine Praxis ändere. Bis zum 12. Mai 2020 sei die Präponderanzmethode im Merkblatt der Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern betreffend nachträglicher Steuerbefreiung gemäss Artikel 11a und 17a HG vorgesehen gewesen (geändertes Merkblatt einsehbar unter: <www.gba.dij.be.ch>, Rubriken «Grundbuch/Handänderungssteuer/Stundung und Steuerbefreiung/Mehr zum Thema» [Stand: 10.7.2023]). Die neue Praxis dürfe nicht rückwirkend auf sie angewandt werden. Zudem bestehe kein Interesse an der neuen Rechtsanwendung.

4.4.2 Die sog. Präponderanzmethode war im betreffenden Merkblatt tatsächlich bis zum 12. Mai 2020 vorgesehen. Nach dieser Methode wurde die Erwerberin bzw. der Erwerber von der Handänderungssteuer befreit, wenn das erworbene Grundstück überwiegend privat genutzt wurde; eine untergeordnete geschäftliche Nutzung war somit zulässig. Die Grundbuchämter änderten ihre Praxis jedoch gestützt auf einen Entscheid der damaligen Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK; heute: DIJ) vom 5. August 2019, in dem diese ernsthaft bezweifelte, dass die Praxis der Grundbuchämter mit der vorausgesetzten ausschliesslichen Wohnnutzung vereinbar ist (vgl. JGKE 2017.JGK.6696 vom 5.8.2019 E. 5.2). In der Folge passte die Geschäftsleitung das Merkblatt am 13. Mai 2020 an die neue Praxis an.

4.4.3 Das Merkblatt ist eine sog. Verwaltungsverordnung, der keine Gesetzeskraft zukommt und die nur zu berücksichtigen ist, soweit sie im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben steht und diese auf überzeugende und praktikable Art und Weise konkretisiert. Bei der Änderung von Verwaltungsverordnungen sind die vom Bundesgericht entwickelten Grundsätze zu Praxisänderungen anwendbar: Gelangt eine Behörde zur Einsicht, dass sie das Recht bisher unrichtig angewandt hat, oder dass eine andere Rechtsanwendung den Absichten des Gesetzgebers besser entspricht, kann sie unter gewissen Voraussetzungen ihre Praxis ändern. Es müssen ernsthafte und sachliche Gründe für die neue Praxis sprechen, die Änderung muss in grundsätzlicher Weise erfolgen, das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung muss gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit überwiegen und die Änderung darf nicht gegen Treu und Glauben verstossen (vgl. zum Ganzen VGE 2022/349 vom 21.3.2023 E. 4.2 mit Hinweisen).

4.4.4 Die Voraussetzungen für eine Praxisänderung sind hier gegeben: Die Grundbuchämter des Kantons Bern änderten ihre Praxis aufgrund des Entscheids der ihnen übergeordneten JGK, der eine bessere Rechtskenntnis brachte (vgl. vorne E. 4.4.2). Der Wortlaut von Art. 11b Abs. 1 HStG ist insofern klar,

als er eine ununterbrochene, persönliche und ausschliessliche – und nicht eine überwiegende – Nutzung zum Wohnzweck verlangt. Die (ohnehin nur sinngemäss) angewandte Präponderanzmethode findet im geltenden Recht keine Grundlage, sondern widerspricht diesem vielmehr. Es sprechen somit ernsthafte und sachliche Gründe für die neue Praxis. Angesichts dessen überwiegt das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit. Die Praxis wurde zudem in grundsätzlicher Weise geändert, was sich auch im angepassten Merkblatt zeigt. Die geänderte Praxis muss grundsätzlich sofort auch auf hängige Verfahren angewandt werden (vgl. zum Ganzen VGE 2022/349 vom 21.3.2023 E. 4.3 mit Hinweisen). Das Grundbuchamt hat somit nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen.

4.5

4.5.1 Schliesslich machen die Beschwerdeführenden geltend, das Grundbuchamt verletze das Rechtsgleichheitsgebot, indem es die Steuerbefreiung gewähre, wenn die Erwerberin oder der Erwerber in der Wohnliegenschaft Homeoffice mache oder für eine Einzelfirma arbeite, nicht jedoch, wenn sich das Rechtsdomizil einer juristischen Person an der Wohnadresse befinde.

4.5.2 Das Rechtsgleichheitsgebot nach Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) bzw. Art. 10 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (vgl. statt vieler BGE 148 I 271 E. 2.2).

4.5.3 Das Rechtsdomizil ist die Adresse, unter der die Rechtseinheit an ihrem Sitz erreicht werden kann (Art. 2 Bst. b und Art. 117 Abs. 2 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 [HRegV; SR 221.411]). Bei einer im Handelsregister eingetragenen Rechtsdomiziladresse ist davon auszugehen, dass die Gesellschaft dort über ein Lokal verfügt, welches den Mittelpunkt ihrer administrativen Tätigkeit bildet und wo ihr Mitteilungen aller Art zugestellt werden können (Clemens Meisterhans/Michael Gwelessiani, Praxiskommentar zur Handelsregisterverordnung, 4. Aufl. 2021, Art. 117 N. 496). Das Rechtsdomizil ist daher einer der wesentlichsten Anknüpfungspunkte der Rechtseinheit in der schweizerischen Rechtsordnung (Alexander Vogel, Kommentar HRegV, 2020, Art. 117 N. 12).

Der vorliegende Fall lässt sich namentlich angesichts der Tragweite des Eintrags des Rechtsdomizils im Handelsregister nicht ohne weiteres mit der Situation selbständig erwerbstätiger Personen ohne Handelsregistereintrag oder unselbständig erwerbstätiger Personen vergleichen, die gelegentlich im Homeoffice arbeiten (vgl. VGE 2023/13 vom 21.3.2023 E. 3.5). Die Beschwerdeführenden können aus ihrem Hinweis auf entsprechende Situationen nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wie die entsprechenden Konstellationen rechtlich zu beurteilen wären, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und braucht hier nicht entschieden zu werden. Das Grundbuchamt hat das Rechtsgleichheitsgebot nicht verletzt.

4.6

Zusammenfassend haben die Beschwerdeführenden das erworbene Grundstück im massgebenden Zeitraum nicht ununterbrochen, persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck genutzt. Das Grundbuchamt

hat die seinerzeit gewährte Stundung der Handänderungssteuer somit zu Recht aufgehoben und den Beschwerdeführenden die Handänderungssteuer samt Zins und Gebühr zur Bezahlung auferlegt. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die unterliegenden Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 26 Abs. 1 HStG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Sie haften solidarisch (Art. 26 Abs. 1 HStG i.V.m. Art. 106 Abs. 1 VRPG). Die Verfahrenskosten 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. 26 Abs. 1 HStG i.V.m. 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 von pauschal Fr. 1'500.-- werden A.____ und B._____ unter solidarischer Haftung zur Bezahlung auferlegt.

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

3.

Es werden keine Parteikosten gesprochen.