

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 9. August 2019

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Müller
Gerichtsschreiberin Seiler

In der Beschwerdesache

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführer

gegen

Kanton Bern
handelnd durch die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion,
Münstergasse 2, Postfach, 3000 Bern 8
Beschwerdegegner

betreffend Handänderungssteuer (Entscheid der Justiz-, Gemeinde- und
Kirchendirektion des Kantons Bern vom 27. Februar 2018; 32.13-17.17)



Sachverhalt:

A.

Mit Abtretungsvertrag vom 1. November 2012 übernahmen A. _____ und seine beiden Geschwister das Grundstück Bern 4 Gbbl. Nr. 1 _____ von ihrer Mutter auf Rechnung künftiger Erbschaft zu Gesamteigentum. Sie erwarben das Grundstück als einfache Gesellschaft (Erbvorbezugsgemeinschaft) mit internen Anteilen von je einem Drittel. Nach dem Tod der Mutter am 12. März 2016 schlossen die drei Nachkommen im August 2016 einen partiellen Erbteilungsvertrag. Sie vereinbarten, das Grundstück Nr. 1 _____ durch Realkollation in die Teilungsmasse einzuwerfen und anschliessend A. _____ zu Alleineigentum zuzuweisen. Der beurkundende Notar deklarierte daraufhin eine Handänderungssteuer von Fr. 0.--, da er der Ansicht war, die Liegenschaft sei im Rahmen einer Erbteilung durch einen Nachkommen steuerfrei erworben worden. Mit Veranlagung vom 4. Januar 2017 sowie Einspracheverfügung vom 6. März 2017 verneinte das Grundbuchamt Bern-Mittelland eine Ausnahme von der Steuerpflicht und veranlagte eine Handänderungssteuer von Fr. 15'360.--.

B.

Die dagegen von A. _____ am 4. April 2017 geführte Beschwerde wies die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK) mit Entscheid vom 27. Februar 2018 ab.

C.

Am 3. April 2018 hat A. _____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er beantragt, der Entscheid der JGK vom 27. Februar 2018 sei aufzuheben. Weiter seien ihm der bereits bezahlte Steuerbetrag (inkl. Zins seit Grundbuchanmeldung) in der Höhe von Fr. 15'536.80 zuzüglich Zins zurückzuerstatten.

Der Kanton Bern, handelnd durch die JGK, schliesst mit Beschwerdeantwort vom 25. April 2018 auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 27 Abs. 3 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer [HG; BSG 215.326.2]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

1.3 Da der Streitwert Fr. 20'000.-- nicht erreicht, fällt der vorliegende Entscheid an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 119 VRPG i.V.m. Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die Verhältnisse rechtfertigen indes eine Überweisung an die Kammer (Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

2.

2.1 Der zivilrechtliche Eigentumsübergang von Grundstücken unterliegt der Handänderungssteuer (Art. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 HG). Ihm gleichgestellt ist die Änderung im Personenbestand oder im Beteiligungsumfang

einer Gemeinschaft zur gesamten Hand (Art. 5 Abs. 2 Bst. a HG). Von der Steuerpflicht befreit ist namentlich der Erwerb von Grundstücken durch Nachkommen. Wird Grundeigentum im Rahmen einer Erbteilung erworben, ist für die Frage der Steuerbefreiung das Verhältnis zwischen der Erwerblerin oder dem Erwerber und der Erblasserin oder dem Erblasser massgebend (Art. 12 Bst. d HG).

2.2 Die Zuweisung des Grundstücks Nr. 1 _____ ins Alleineigentum des Beschwerdeführers unterliegt grundsätzlich der Handänderungssteuer (vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. a HG). Zu prüfen ist aber, ob der Beschwerdeführer gestützt auf Art. 12 Bst. d HG von der Steuerpflicht befreit ist. Dabei ist umstritten, ob das Grundstück in die Erbteilung einbezogen und so handänderungssteuerfrei dem Beschwerdeführer zugewiesen werden konnte. Den Akten kann hierzu Folgendes entnommen werden:

Auf dem Grundstück Nr. 1 _____ befindet sich ein Einfamilienhaus, das den Eltern des Beschwerdeführers lange Zeit als Wohnhaus diente. Am 29. August bzw. 3. Dezember 1997 schlossen diese sowie ihre drei Nachkommen einen Erbvertrag ab. Sie vereinbarten, dass beim Tod eines Ehegatten der überlebende Ehegatte als Alleinerbe eingesetzt wird und die Nachkommen auf sämtliche erbrechtlichen Ansprüche in diesem Erbgang verzichten. Der Beschwerdeführer und seine Geschwister verpflichteten sich ferner, beim Ableben des zweitversterbenden Elternteils alles zur Ausgleichung zu bringen, was ihnen die Eltern zu Lebzeiten als Vorempfang zugewendet haben, mit Ausnahme der üblichen Gelegenheitsgeschenke (Beschwerdebeilage [BB] 3 Ziff. II/1 und 3, in act. 5A). Nachdem der Vater des Beschwerdeführers am 13. Januar 2012 verstorben war, trat die Mutter am 1. November 2012 das Grundstück Nr. 1 _____ ihren Nachkommen auf Rechnung zukünftiger Erbschaft ab. Die Nachkommen erwarben die Liegenschaft als einfache Gesellschaft zu Gesamteigentum mit internen Anteilen von je einem Drittel. Im Abtretungsvertrag vom 1. November 2012 wurde festgehalten, dass die Abtretung als Erbvorbezug erfolgt und grundsätzlich unter der Ausgleichungspflicht von Art. 626 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) steht. Auf die Festsetzung eines Anrechnungswerts wurde verzichtet, weil das Vertragsobjekt zu gleichen Teilen auf die drei Nachkommen übergang und «in dieser Hinsicht unter den

Nachkommen nichts auszugleichen» sei (BB 5 Ziff. III/1 f., in act. 5A). Am 12. März 2016 verstarb die Mutter des Beschwerdeführers. Gemäss Steuerverinventar über ihren Nachlass vom 2. August 2016 belaufen sich die ausgerichteten Vorempfänge auf Fr. 43'000.-- für den Beschwerdeführer bzw. Fr. 383'000.-- und Fr. 488'015.-- zugunsten seiner Geschwister. In diesen Beträgen nicht enthalten ist die separat erwähnte Abtretung des Grundstücks Nr. 1_____ (BB 4 Ziff. I/10, in act. 5A). Die in Bezug auf dieses Grundstück bestehende Erbvorbezugsgemeinschaft beschloss in der Folge, die Liegenschaft durch Realkollation in die Teilungsmasse des Nachlasses der Mutter einzuwerfen und dem Beschwerdeführer zu Alleineigentum zuzuweisen (Realkollation und partieller Erbteilungsvertrag vom 10./13./18.8.2016 [BB 6] Ziff. II und III/2, in act. 1C).

2.3 Die JGK vertritt die Auffassung, das Grundstück Nr. 1_____ habe nicht mittels Realkollation in die Erbmasse eingeworfen werden können und sei daher nicht im Rahmen einer Erbteilung erworben worden. Eine Realkollation sei ausgeschlossen, weil das Grundstück vor dem Tod der Mutter zu gleichen Teilen auf alle drei Nachkommen übergegangen sei und es diesbezüglich nichts auszugleichen gebe. Eine Ausgleichung sei nur dann möglich und angezeigt, wenn ein Ungleichgewicht vorliege. Fehle es in Bezug auf das Grundstück an einem solchen, sei eine Realkollation, mithin die Aufnahme des Grundstücks in die Teilungsmasse, ausgeschlossen. Daran ändere nichts, dass die übrigen Vorempfänge der drei Nachkommen ungleich ausgefallen seien und ausgeglichen werden müssten. Dieser Ausgleich könne jedenfalls nicht durch Einwurf des Grundstücks erfolgen, zumal es hierzu an einem notwendigen Sachzusammenhang zwischen erhaltenem und einzuwerfendem Gegenstand fehlen würde (angefochtener Entscheid E. 3.3 f.). Das hier zu beurteilende Geschäft sei daher nicht erbrechtlicher Natur und nicht von der Steuerpflicht ausgenommen (angefochtener Entscheid E. 4.2).

2.4 Der Beschwerdeführer hält dem entgegen, dass zur Verwirklichung der Gleichheits- und Gleichbehandlungsidee, die der erbrechtlichen Ausgleichung zugrunde liege, sämtliche lebzeitigen Zuwendungen – und damit auch das Grundstück Nr. 1_____ – in die Ausgleichung einbezogen werden müssten. Von einem fehlenden Ausgleichungsobjekt könne daher

mit Bezug auf das Grundstück nicht gesprochen werden. Dieses sei mittels Realkollation wieder der Erbteilungsmasse zugefügt worden und im Rahmen der Erbteilung auf ihn übergegangen. Als Nachkomme der Erblasserin sei er folglich von der Handänderungssteuer befreit. Nicht entscheidend sei, ob ein Vorempfang an einen oder alle Nachkommen ausgerichtet worden sei. Auch wenn Letzteres zutrefte, stehe es den Nachkommen frei, den Vorempfang durch Realkollation rückgängig zu machen. Dem Abtretungsvertrag vom 1. November 2012 (BB 5, in act. 5A) könne dazu nichts Gegenteiliges entnommen werden. Im Übrigen habe die Vorinstanz ausser Acht gelassen, dass es sich beim Ausgleichsrecht um dispositives Recht handle (Beschwerde Ziff. III/B/4 f., auch zum Folgenden). Der Vertrag «Realkollation und partieller Erbteilungsvertrag» vom 10./13./18. August 2016 (BB 6, in act. 1C) sei gültig zustande gekommen und dessen Inhalt verstosse nicht gegen zwingendes Recht, weshalb er auch aus handänderungssteuerlicher Sicht zu beachten sei. Schliesslich sei ihr Vorgehen nicht rechtsmissbräuchlich, sondern vielmehr üblich, was sich darin zeige, dass die Steuerverwaltung des Kantons Bern genau diesen Fall in einer Praxisfestlegung betreffend die Grundstückgewinnsteuer behandelt und als Vorgang im Rahmen der Erbteilung, d.h. als unentgeltliche Handänderung anerkannt habe (Praxisfestlegung Nr. 12 der Abteilung Grundstückgewinnsteuer vom 31.11.2011 [BB 7], in act. 1C).

3.

Mit Art. 12 Bst. d HG werden Erwerberinnen und Erwerber von Grundstücken, die der veräussernden Person besonders nahe stehen, von der Handänderungssteuer befreit. Von der Steuerpflicht ausgenommen ist u.a. der Rechtserwerb durch Nachkommen der veräussernden Person. Bei einer Erbteilung ist das Verhältnis zwischen der Erwerberin oder dem Erwerber und der Erblasserin oder dem Erblasser massgebend. Damit wird klargestellt, dass die Privilegierung auch dann gilt, wenn das Grundstück nicht direkt auf die erwerbende Person übergeht, sondern – aufgrund der Universalsukzession im Erbfall – zivilrechtlich zuerst allen Erbinnen und Erben zugekommen ist. Mit dieser Ergänzung des Gesetzestexts wurde

eine «langjährige, anerkannte und konstante Praxis» in das HG übernommen. Nach dieser war bei Erbteilungen in «eigentlich systemwidriger Weise» nicht auf das Verhältnis zwischen der erwerbenden und der veräussernden Person, sondern auf das Verhältnis zur Erblasserin bzw. zum Erblasser abgestellt worden (zum Ganzen Vortrag des Regierungsrats zur Änderung des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern, in Tagblatt des Grossen Rates 2009, Beilage 9 S. 6 f.; vgl. auch Peter Ruf, Handänderungsabgaberecht, Diss. Bern 1985, Art. 9 N. 6, zum damals noch geltenden Satzprivileg). Als Nachkomme der Erblasserin ist der Beschwerdeführer grundsätzlich von der Handänderungssteuer befreit, sofern er die Liegenschaft im Rahmen der Erbteilung zu Alleineigentum erhalten hat. Das bleibt nachfolgend zu prüfen.

4.

4.1 Die in Steuergesetzen verwendeten zivilrechtlichen Begriffe haben jene Bedeutung, die ihnen im Zusammenhang mit der betreffenden steuerrechtlichen Regelung zukommt. Diese Bedeutung muss sich insbesondere im Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zwingend mit jener aus dem Zivilrecht decken (vgl. VGE 20339 vom 18.1.1999, in NStP 1999 S. 47 E. 3d [zum Begriff der Veräusserung]). Das trifft vor allem für jene Begriffe zu, die nicht nur im Zivilrecht enthalten sind, sondern die auch in der Wirtschafts- und der Alltagssprache verwendet werden und dort eine Bedeutung haben, die nicht mit der zivilrechtlichen übereinstimmt. Anders verhält es sich bei Begriffen, welche Institute bezeichnen, die durch das Zivilrecht geschaffen worden sind. Es besteht eine starke Vermutung, dass diese Begriffe für die Auslegung des Steuergesetzes verbindlich sind (VGE 22378 vom 25.4.2006, in NStP 2006 S. 63 E. 2.2 mit Hinweis auf Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. 2001, § 5 N. 41; vgl. auch Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 38; Ernst Giger, Steuerrechtliche Aspekte – Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern, in Stephan Wolf [Hrsg.], Erbverpfändung und Schenkung – Zivil- und steuerrechtliche Aspekte sowie Folgen für Ergänzungsleistungen, Alters- und Pflegeheimkosten, 2016,

S. 79 ff., 85 f.). Für den Begriff der *Erbeilung* hat das Verwaltungsgericht im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer die Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Bedeutung bestätigt (VGE 22378 vom 25.4.2006, in NStP 2006 S. 63 E. 2.2, 21098 vom 21.5.2001, in NStP 2001 S. 38 E. 2c/bb). Nichts deutet darauf hin, dass für die Handänderungssteuer ein anderes Verständnis dieses Begriffs massgebend wäre. Zwar handelt es sich bei der Grundstückgewinnsteuer um eine direkte und damit grundlegend andere Steuer (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 224 ff., 246 auch zum Folgenden); als Rechtsverkehrssteuer muss die Handänderungsabgabe aber grundsätzlich (und erst recht) auf zivilrechtliche Erscheinungen und Verhältnisse abstellen (Peter Ruf, a.a.O., Art. 4 N. 2; Ernst Giger, a.a.O., S. 103). Aus den Materialien ergeben sich keine gegenteiligen Hinweise (vgl. Vortrag der Justizdirektion zur Änderung des Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgabe, in Tagblatt des Grossen Rates 1991, Beilage 43 S. 3).

4.2 Die gesetzlichen Erbinnen und Erben sind gegenseitig verpflichtet, alles zur Ausgleichung zu bringen, was ihnen die Erblasserin oder der Erblasser bei Lebzeiten auf Anrechnung an ihren Erbanteil zugewendet hat (Art. 626 Abs. 1 ZGB). Die sogenannte Ausgleichung gehört zur Erbeilung (Paul Eitel, Berner Kommentar, 2004, Vorbem. zu Art. 626 ff. ZGB N. 15). Durch den Einbezug lebzeitiger Zuwendungen im Rahmen der Erbeilung wird dem wichtigen Grundsatz der Gleichbehandlung aller Erbinnen und Erben entsprochen (BGE 126 III 171 E. 3b/bb; Paul Eitel, a.a.O., Vorbem. zu Art. 626 ff. ZGB N. 10 ff.; Arnold Escher, Zürcher Kommentar, 1960, Der Erbgang [Art. 537-640 ZGB], Die Ausgleichung, Vorbemerkungen N. 1 ff.). Dabei haben Nachkommen alle (ganz oder zumindest teilweise) unentgeltlichen Zuwendungen der Erblasserin oder des Erblassers zur Ausgleichung zu bringen, denen ein gewisser Ausstattungskarakter zukommt (vgl. Art. 626 Abs. 2 ZGB; zur Konzeption der Versorgungs- oder Schenkungskollation Paul Eitel, a.a.O., Art. 626 ZGB N. 25 und 76 ff.; Arnold Escher, a.a.O., Vorbemerkungen N. 13 f.; Wolf/Hrubesch-Millauer, Grundriss des schweizerischen Erbrechts, Bern 2017, § 31 N. 1919, 1925 ff. und 1942 ff. mit Hinweisen). Die Erbinnen und Erben haben sodann die Wahl, die Ausgleichung durch Einwerfung in Natur (Realkollation) oder durch Anrechnung dem Werte nach (Idealkollation) vorzunehmen, und zwar auch dann,

wenn die Zuwendungen den Betrag des Erbanteils übersteigen (Art. 628 Abs. 1 ZGB). Sowohl bei der Real- als auch bei der Idealkollation werden die Vermögenswerte (tatsächlich oder rechnerisch) in den reinen Nachlass zurückgeführt, womit die Teilungsmasse entsteht (vgl. dazu und zu den möglichen Vorgehensweisen bei der Ausgleichung Paul Eitel, a.a.O., Art. 628 ZGB N. 8 ff.; Stephan Wolf, Erbschaftserwerb durch mehrere Erben und Erbteilungsrecht – Erbengemeinschaft – Erbteilung, in ZSR II 2006 S. 211 ff., 247 ff. auch zum Folgenden; Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 14. Aufl. 2015, § 81 N. 1). Mit der Realkollation wird die lebzeitige Zuwendung rückgängig gemacht, was den Empfängerinnen und Empfängern von Vorbezügen die Möglichkeit eröffnet, anstatt des zuvor erhaltenen Objekts andere Gegenstände zu erhalten. Die Realkollation bewahrt sie auch davor, einen Ausgleich mit Geld vornehmen zu müssen (Paul Eitel, a.a.O., Art. 628 ZGB N. 5). Die Übertragung des Zuwendungsgegenstands in die Gesamthand aller Erbinnen und Erben muss grundsätzlich im Grundbuch nachvollzogen werden. Die Lehre anerkennt allerdings die direkte Übereignung eines Grundstücks von der ausgleichungspflichtigen Person an diejenige Erbin bzw. denjenigen Erben, der bzw. dem es im Rahmen der Erbteilung zugewiesen wird (Paul Eitel, a.a.O., Art. 628 ZGB N. 19 f.; Wolf/Hrubesch-Millauer, a.a.O., § 31 N. 1989 mit Hinweisen). Das Rückgängigmachen der Zuwendung setzt voraus, dass die Originalzuwendung noch vorhanden ist (Paul Eitel, a.a.O., Art. 628 ZGB N. 21 ff.). Eine Ausgleichung mit beliebigen Vermögenswerten, die nicht aus dem Vermögen der Erblasserin oder des Erblassers stammen, kommt nicht in Frage (Paul Eitel, a.a.O., Art. 628 ZGB N. 31 ff.; Wolf/Hrubesch-Millauer, a.a.O., § 31 N. 1990 mit Hinweisen). Im Gegensatz zur Realkollation behält bei der Idealkollation die ausgleichungspflichtige Person das Eigentum am empfangenen Objekt. Sie muss sich lediglich den Wert der Zuwendung anrechnen lassen, d.h. dieser wird von ihrer Erbquote abgezogen. So wird bestimmt, was ihr noch zusteht (Wolf/Hrubesch-Millauer, a.a.O., § 31 N. 1985 f.).

4.3 Aus dem Gesagten folgt, dass die Realkollation eines Grundstücks und die anschliessende Übertragung auf eine andere Erbin bzw. einen anderen Erben auch handänderungssteuerrechtlich einen Erwerb im Rahmen der Erbteilung darstellten. Ist die erwerbende Person Nachkomme der

Erblasserin bzw. des Erblassers, ist der Eigentumsübergang steuerfrei (Ernst Giger, a.a.O., S. 108 Fn. 110, S. 113; vgl. zum Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer: BB 7 S. 3 ff., in act. 1C; VGer ZH 8.2.1995, in ZBGR 1998 S. 112 ff. E. 2). Das dürfte selbst dann zutreffen, wenn das Eigentum sachenrechtlich von einer ausgleichungspflichtigen Person *direkt* an diejenige Erbin bzw. denjenigen Erben übertragen wird, der bzw. dem das Grundstück in der Erbteilung zugewiesen wird (für die Grundstückgewinnsteuer: BB 7 S. 4 f., in act. 1C; vgl. auch den Hinweis von Ernst Giger, a.a.O., S. 89 Fn. 35; zur zivilrechtlichen Zulässigkeit dieses Vorgangs vorne E. 4.2). Nichts Gegenteiliges ergibt sich aus den bereits erwähnten Urteilen des Verwaltungsgerichts zur Grundstückgewinnsteuer, mit denen eine Privilegierung in Form eines Steueraufschubes verneint wurde, weil die fraglichen Grundstücke – anders als bei einer Realkollation – nicht in die Teilungsmasse eingebracht worden waren (VGE 22378 vom 25.4.2006, in NStP 2006 S. 63 E. 3.4, 21098 vom 21.5.2001 in NStP 2001 S. 38 E. 2c.aa).

4.4 Auch die Vorinstanz anerkennt grundsätzlich, dass die Realkollation eines Grundstücks und die anschliessende Zuweisung an einen Nachkommen zu Alleineigentum gemäss Art. 12 Bst. d HG von der Handänderungssteuer befreit ist. Sie hielt hier aber in Bezug auf die Liegenschaft eine Ausgleichung unter den Nachkommen als nicht geboten und folglich als unzulässig.

4.5 Der Beschwerdeführer und seine Geschwister haben von ihren Eltern Vorbezüge erhalten, die sich in der Höhe beträchtlich unterscheiden (vorne E. 2.2). Alle diese Vorbezüge stehen unter der Ausgleichungspflicht. Ob die Ausgleichung mit Real- oder Idealkollation erreicht werden soll, ist den Erbinnen und Erben freigestellt. Das Einwerfen eines als Vorbezug erhaltenen Vermögenswerts mittels Realkollation hat den Vorteil, dass die ausgleichungspflichtige Person nicht gezwungen ist, (grössere) Geldbeträge verfügbar zu machen, um den Vorbezug zu kompensieren (vorne E. 4.2). Die Abtretung des hier interessierenden Grundstücks an die drei Nachkommen erfolgte als Erbvorbezug. Aufgrund ihres erheblichen Werts kommt der Liegenschaft Ausstattungsscharakter zu und untersteht sie grundsätzlich der Ausgleichspflicht nach Art. 626 ZGB (vorne E. 2.2;

BGE 131 III 49 E. 4.1.2, 116 II 667 E. 3b/aa; vgl. auch BB 5 Ziff. III/1 f., in act. 5A). Daran ändert nichts, dass sie den Geschwistern zu gleichen Teilen zugewiesen worden ist. Zudem handelt es sich dabei um die Originalzuwendung selbst und nicht etwa um einen beliebigen Vermögenswert, weshalb sie der Teilungsmasse zugeführt werden kann (Paul Eitel, a.a.O., Art. 628 ZGB N. 21 ff. und 33; vgl. aber angefochtener Entscheid E. 3.4). Zwar findet sich im Abtretungsvertrag der Hinweis, dass es bezüglich des Grundstücks nichts auszugleichen gebe, weshalb auf die Festsetzung eines Anrechnungswerts verzichtet worden ist. Einen von der späteren Erblasserin angeordneten Dispens von der Ausgleichspflicht (vgl. hierzu Paul Eitel, a.a.O., Art. 626 ZGB N. 154 ff.) oder Verzicht der Nachkommen auf Ausgleichsansprüche ist darin aber nicht zu erkennen (vgl. zur Möglichkeit eines Verzichts: Arnold Escher, a.a.O., Die Ausgleichung, Vorbemerkungen N. 18 f., Art. 626 N. 51). – Somit steht fest, dass das Grundstück in die Ausgleichung unter dem Beschwerdeführer und seinen Geschwistern einzubeziehen und als Originalzuwendung geeignet war, durch Realkollation der Teilungsmasse zugeführt zu werden. Dass die Realkollation ausgeschlossen wäre, wenn Miterbinnen und Miterben von gewissen Vermögenswerten gleich viel (z.B. bei vertretbaren Gütern) erhalten haben oder an ihnen zu gleichen Teilen beteiligt worden sind, lässt sich den zivilrechtlichen Grundlagen nicht entnehmen (so auch Beschwerde Ziff. III/B/4; vgl. zum Objekt der Ausgleichung Paul Eitel, a.a.O., Art. 626 ZGB N. 71 ff.).

4.6 Im Übrigen ist unbestritten, dass die Nachkommen hier einvernehmlich gehandelt haben und alle Beteiligten das Grundstück in Natur einwerfen wollten. Die Vornahme der Erbteilung ist in erster Linie Sache der Erbinnen und Erben. Wo nicht anders geregelt, können sie die Teilung frei vereinbaren (Art. 607 Abs. 2 ZGB; Grundsatz der freien, privaten Erbteilung). Sofern und soweit Einstimmigkeit gegeben ist, können sie sowohl von gesetzlichen als auch von erblasserischen Teilungsvorschriften abweichen (BGE 143 III 425 E. 4.2, 137 III 8 E. 3.4.1, 97 II 11 E. 3; Wolf/Hrubesch-Millauer, a.a.O., § 29 N. 1662 ff.; Stephan Wolf, Berner Kommentar, Art. 607 N. 8 ff. sowie zu den wenigen und hier nicht interessierenden zwingenden gesetzlichen Teilungsvorschriften N. 19 ff.; Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, a.a.O., § 83 N. 2). Es war den drei Geschwistern folglich freigestellt, die gemeinsam erhaltene Liegenschaft

mittels Realkollation der Ausgleichung zuzuführen und anschliessend im Rahmen einer partiellen Erbteilung dem Beschwerdeführer zuzuweisen (für die Anerkennung dieses Vorgangs als Steueraufschubstatbestand bei der Grundstückgewinnsteuer: BB 7 S. 4, in act. 1C; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 131 N. 9).

4.7 Der Beschwerdeführer hat die Liegenschaft demnach durch Erbteilung erworben. Als Nachkomme der Erblasserin ist er gemäss Art. 12 Bst. d HG – unter Vorbehalt der Steuerumgehung (E. 5 hiernach) – von der Handänderungssteuer befreit.

5.

5.1 Eine Steuerumgehung wird angenommen, wenn folgende drei Voraussetzungen erfüllt sind: Erstens erscheint die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen (sog. objektives Element). Zweitens ist anzunehmen, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element). Drittens würde das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (sog. effektives Element; BGE 142 II 399 E. 4.2, 138 II 239 E. 4.1).

5.2 Die lebzeitigen Zuwendungen an die Geschwister des Beschwerdeführers übersteigen dessen Vorbezug um Fr. 340'000.-- bzw. Fr. 445'015.-- (vorne E. 2.2). Diese erheblichen Unterschiede müssen nach Art. 626 ZGB bei der Erbteilung berücksichtigt und ausgeglichen werden, was unbestritten ist. Entsprechendes haben die Geschwister mit ihren Eltern vereinbart (BB 3 Ziff. II/3, in act. 5A). Wäre die Möglichkeit der Realkollation verwehrt gewesen, hätten die Geschwister des Beschwerdeführers grössere Geldbeträge verfügbar machen oder bei fehlender Liquidität andere vorbezo-

gene Vermögenswerte einwerfen müssen (wie etwa ein zu Alleineigentum vorempfangenes Grundstück [vgl. BB 4 Ziff. I/10, in act. 5A]), um die Ansprüche ihres Bruders zu befriedigen. Eine Ausgleichung der Vorbezüge durch Zuweisung des elterlichen Wohnhauses an den Beschwerdeführer zu Alleineigentum erscheint auch insofern nicht ungewöhnlich, als Gesamthandverhältnisse an einem Einfamilienhaus erfahrungsgemäss nach einer gewissen Zeit aufgelöst werden. Soll ein Ausgleichungsobjekt im Rahmen der Erbteilung die Hand wechseln bzw. sollen sich wie hier die Eigentumsverhältnisse ändern, ist daher naheliegend, die lebzeitige Zuwendung real einzubringen, statt sie lediglich anzurechnen (Idealkollation). Das Vorgehen des Beschwerdeführers (und seiner Geschwister) ist somit nicht ungewöhnlich, sondern üblich und nachvollziehbar. Das zeigt nicht zuletzt die Tatsache, dass die Steuerverwaltung bezüglich der Grundstückgewinnsteuer eigens für diese Konstellation eine Praxisfestlegung erlassen hat (BB 7 S. 4, in act. 1C). Es fehlt mithin bereits an der objektiven Voraussetzung einer Steuerumgehung.

6.

Der Beschwerdeführer beantragt neben der Aufhebung des angefochtenen Entscheids die Rückerstattung der bereits bezahlten Handänderungssteuer zuzüglich Zins. – Zu viel bezahlte Beträge werden mit Zins zurückerstattet (Art. 21 Abs. 1 HG). Für die Höhe des Vergütungszinses gilt der Satz, welcher vom Regierungsrat für den Verzugs- und Vergütungszins bei der direkten Kantonssteuer festgesetzt wird (Art. 21 Abs. 3 HG). Die Sache wird daher zur Berechnung des geschuldeten Zinses an das Grundbuchamt Bern-Mittelland zurückgewiesen. Dieses hat den bereits bezahlten Betrag von Fr. 15'536.80 zuzüglich Zins zurückzuerstatten.

7.

7.1 Die Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten als begründet und ist gutzuheissen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden keine Verfahrenskosten erhoben (Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Der Beschwer-

deführer hat Anspruch auf Ersatz seiner Parteikosten (Art. 108 Abs. 3 VRPG). Die Kostennote des Rechtsvertreters des Beschwerdeführers für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.

7.2 Die Kosten für das Verfahren vor der JGK sind entsprechend dem Ausgang des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens neu zu verlegen, womit ebenfalls keine Verfahrenskosten zu erheben sind (Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Auch für das Verfahren vor der JGK hat der Beschwerdeführer Anspruch auf Ersatz seiner Parteikosten (Art. 108 Abs. 3 VRPG). Die Kostennote für das Verfahren vor der JGK ist ebenfalls angemessen.

8.

Rückweisungsentscheide gelten nach dem Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Da die Rückweisung an das Grundbuchamt bloss der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts dient (vorne E. 6), dürfte es sich vorliegend aber um einen Endentscheid nach Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 142 II 20 E. 1.2, 134 II 128 E. 1.3).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern vom 27. Februar 2018 aufgehoben. Die Sache wird zur Rückerstattung des bereits bezahlten Betrags in der Höhe von Fr. 15'536.80 zuzüglich Zins an das Grundbuchamt Bern-Mittelland zurückgewiesen.

2. Es werden weder für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht noch für das Verfahren vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern Verfahrenskosten erhoben.
3. a) Der Kanton Bern (Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion) hat dem Beschwerdeführer die Parteikosten für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 3'877.20 (inkl. Auslagen und MWSt.), zu ersetzen.
- b) Der Kanton Bern (Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion) hat dem Beschwerdeführer die Parteikosten für das Verfahren vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern, bestimmt auf Fr. 5'525.-- (inkl. Auslagen und MWSt.), zu ersetzen.
4. Zu eröffnen:
 - dem Beschwerdeführer
 - der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern
 - dem Grundbuchamt Bern-Mittelland

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.