

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 3. September 2020**

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Stohner  
Gerichtsschreiberin Liniger

**A.** \_\_\_\_\_  
Beschwerdeführer

gegen

**Kanton Bern**  
handelnd durch die Direktion für Inneres und Justiz, Münsterstrasse 2,  
Postfach, 3000 Bern 8  
Beschwerdegegner

betreffend Erlass der Handänderungssteuer (Verfügung der Justiz-,  
Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern vom 18. Juni 2019;  
2018.JGK.1825)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Am 6. Januar 2015 (Tagebucheintrag) erwarb A. \_\_\_\_\_ die Grundstücke B. \_\_\_\_\_ Gbbl.-Nrn. 1 \_\_\_\_\_, 2 \_\_\_\_\_ und 3 \_\_\_\_\_ zu Alleineigentum. Gleichentags ersuchte er das Grundbuchamt Emmental-Oberaargau bezüglich Handänderungssteuer um nachträgliche Steuerbefreiung für selbstgenutztes Wohneigentum. Am 8. Mai 2015 veranlagte das Grundbuchamt die geschuldete Handänderungssteuer auf Fr. 9'558.-- und stundete die Steuer für drei Jahre.

### **B.**

In der Folge zog A. \_\_\_\_\_ bereits am 20. November 2015 aus der Wohnung in B. \_\_\_\_\_ aus, um fortan in einer Pflegeinstitution zu wohnen. Das Grundbuchamt hob deshalb mit Verfügung vom 19. März 2018 die Stundung auf und verpflichtete A. \_\_\_\_\_ zur Bezahlung der Handänderungssteuer (zzgl. Zins zu 3 % seit Grundbuchanmeldung). Seine Eingabe vom 28. Februar 2018 leitete es als Gesuch um Steuererlass an die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK; heute: Direktion für Inneres und Justiz des Kantons Bern [DIJ]) weiter. Diese wies das Erlassgesuch am 18. Juni 2019 ab.

### **C.**

Dagegen hat A. \_\_\_\_\_ am 15. Juli 2019 (verbessert am 24.7.2019) Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er beantragt, die Verfügung der JGK sei aufzuheben und die Handänderungssteuer sei zu erlassen.

Die JGK schliesst mit Beschwerdeantwort vom 21. August 2019 auf Abweisung der Beschwerde. Am 13. September 2019 hat sich A. \_\_\_\_\_ erneut zur Sache geäußert.

## **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. 4 HG). 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; vgl. Art. 26 Abs. 1 HG, auch zum Folgenden). Er hat die Beschwerde innert angesetzter Frist verbessert und damit form- und fristgerecht eingereicht (Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 und 33 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

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

**1.3** Der vorliegende Entscheid fällt an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 2 Bst. a des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen indes eine Beurteilung in Dreierbesetzung (Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

### **2.**

**2.1** Die nachträgliche Steuerbefreiung und der Steuererlass sind im HG wie folgt geregelt:

**2.1.1** 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 HG). 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 HG). Die gestundete Steuer gemäss Art. 11a Abs. 1 HG wird nicht erhoben, wenn das Grundstück der Erwerberin oder dem Erwerber als Hauptwohnsitz dient. Ein Hauptwohnsitz ist von der Erwerberin oder vom Erwerber während mindestens zweier Jahre ununterbrochen, persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck zu nutzen (Art. 11b Abs. 1 HG). 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. In begründeten Ausnahmefällen können diese Fristen durch das Grundbuchamt erstreckt werden (Art. 11b Abs. 2 HG). Anders als für die Einzugsfrist nach Art. 11b Abs. 2 HG sieht Art. 11b Abs. 1 HG mithin keine Ausnahmen von der zweijährigen Nutzungsdauer und keine Möglichkeit einer Abweichung im Einzelfall vor. Kommt das Grundbuchamt zum Schluss, dass die Voraussetzungen nach Art. 11b HG nicht erfüllt sind, weist es das Gesuch um nachträgliche Steuerbefreiung ab und hebt die Stundung auf (Art. 17a Abs. 3 HG). Liegt eine rechtskräftige Verfügung gemäss Art. 17a Abs. 3 HG vor, bezieht das Grundbuchamt die Steuer samt Zins ab dem Zeitpunkt des Grundstückserwerbs (Art. 17b HG).

**2.1.2** Die DIJ erlässt auf Gesuch hin die Steuer ganz oder teilweise, wenn deren Bezahlung für die betreffende Person eine offenbare Härte bedeutet oder sie in ihrer wirtschaftlichen Existenz gefährdet (Art. 23 Abs. 1 HG). Das entsprechende Gesuch ist spätestens innert 30 Tagen seit Eintritt der Rechtskraft der Steuerveranlagung beim Grundbuchamt zuhanden der zuständigen Behörde einzureichen (Art. 25 Abs. 1 HG).

**2.2** Die Vorinstanz hat zur Einreichung des Erlassgesuchs ausgeführt, dass nebst der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung auch die rechtskräftige Verfügung, mit der das Gesuch um nachträgliche Steuerbefreiung nach Art. 17a Abs. 3 HG abgewiesen werde, fristauslösend im Sinn von Art. 25 Abs. 1 HG sei (angefochtene Verfügung E. 1.2). Dies leuchtet ohne weiteres ein: Aus der gesetzlichen Systematik ergibt sich, dass ein Steuererlass auch in Betracht kommt und auf Gesuch hin zu prüfen ist, wenn eine nachträgliche Steuerbefreiung verweigert wird. Wird um nachträgliche Steuerbefreiung ersucht, macht es keinen Sinn, ein Erlassgesuch zu stellen, bevor feststeht, ob die gestundete Handänderungssteuer bezogen

wird. Die Vorinstanz hat deshalb das Gesuch zu Recht als rechtzeitig behandelt.

**2.3** In der Sache hat die Vorinstanz festgestellt, es sei nicht ersichtlich, dass beim Beschwerdeführer eine Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz vorliege. Sie verzichtete daher auf eine nähere Prüfung dieses Erlassgrunds (angefochtene Verfügung E. 4; Beschwerdeantwort vom 21.8.2019 S. 2). Dies ist nicht zu beanstanden. Der Beschwerdeführer führt selbst aus, er habe seine wirtschaftliche Situation nie als Grund für die Beschwerde angegeben (Eingabe vom 13.9.2019 Ziff. 2). Er erwähnt seine finanziellen Verhältnisse nur am Rand. Weder macht er nähere Angaben dazu, noch hat er Belege eingereicht, aus welchen sich Hinweise auf eine Gefährdung seiner wirtschaftlichen Existenz ergeben würden. Die Prüfung der finanziellen Verhältnisse des Beschwerdeführers kann daher auch hier unterbleiben.

**2.4** Die Vorinstanz hat weiter erwogen, eine offenbare Härte im Sinn von Art. 23 Abs. 1 HG liege vor, wenn die gesetzeskonforme Erhebung in einem vom Gesetzgeber nicht vorausgesehenen Einzelfall stossend wäre oder wenn sie zu einem widersinnigen Ergebnis führen würde. Dieser Erlassgrund solle unbillige Ergebnisse der gesetzlichen Ordnung ausgleichen oder allzu harte Folgen mildern (angefochtene Verfügung E. 2). Soweit ein Erlass aufgrund offener Härte hier überhaupt in Betracht falle, stelle der aus gesundheitlichen Gründen erforderlich gewordene Wegzug des Beschwerdeführers aus der erworbenen Liegenschaft vor Ablauf der zweijährigen Wohnsitzdauer keinen für den Gesetzgeber nicht vorhersehbaren Einzelfall dar. Auch dass der Beschwerdeführer in seiner Erwartung, dauerhaft in der Liegenschaft zu wohnen, enttäuscht worden sei, begründe keine offenbare Härte (angefochtene Verfügung E. 4). – Demgegenüber bringt der Beschwerdeführer sinngemäss vor, mit der Voraussetzung einer zweijährigen Nutzung als Hauptwohnsitz gemäss Art. 11b Abs. 1 HG solle die Steuerbefreiung des Erwerbs von Grundstücken aus spekulativen Motiven verhindert werden. Eine solche Absicht könne hier ausgeschlossen werden, sei er doch aus gesundheitlichen Gründen gezwungen gewesen, die Liegenschaft vor Ablauf der Zweijahresfrist zu verlassen. Es sei als «Gesetzeslücke» zu werten, dass der Gesetzgeber einer solchen Situation

nicht Rechnung getragen habe (vgl. Beschwerde Ziff. 2; Eingabe vom 13.9.2019 Ziff. 1).

### **3.**

**3.1** Art. 23 Abs. 1 HG führt den Erlassgrund der offenbaren Härte nicht näher aus. Was darunter zu verstehen ist, muss durch Auslegung ermittelt werden. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut (grammatisches Auslegungselement). Ist der Normtext nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Zu berücksichtigen sind der Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen (systematisches Auslegungselement), die Entstehungsgeschichte (historisches Auslegungselement) sowie Sinn und Zweck der Norm (teleologisches Auslegungselement), soweit letzteren bei der Auslegung überhaupt eigenständige Bedeutung zukommt. Gleich wie das Bundesgericht lässt sich das Verwaltungsgericht von einem pragmatischen Methodenpluralismus leiten, der keinem Auslegungselement einen grundsätzlichen Vorrang einräumt. Es muss im Einzelfall abgewogen werden, welche Methode oder Methodenkombination zu der Lösung führt, die im normativen Gefüge und mit Blick auf die Wertentscheidungen des Gesetzgebers am meisten überzeugt (statt vieler BVR 2019 S. 51 E. 6.2, 2016 S. 167 E. 3.1, je mit Hinweisen).

**3.2** Aus dem Wortlaut der Bestimmung («oder») lässt sich ableiten, dass die offenbare Härte und die Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz alternative Erlassgründe darstellen. Die offenbare Härte kann sich mithin nicht oder jedenfalls nicht ausschliesslich auf die wirtschaftliche Situation der steuerpflichtigen Person beziehen (vgl. insoweit auch BVR 2016 S. 261 E. 3.3, die Erbschaftssteuer betreffend).

**3.3** Aus den Materialien ergibt sich Folgendes: Art. 23 Abs. 1 HG stimmt inhaltlich mit Art. 23 Abs. 1 Bst. a des Gesetzes vom 15. November 1970 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben (HPAG; GS 1970 S. 332 ff.) in der Fassung vom 21. November 1979 (GS 1979 S. 167 f.)

überein. Dem Vortrag zur betreffenden Gesetzesänderung ist zu entnehmen, dass sich die neu geschaffenen Erlassvoraussetzungen an jene in Art. 160 Abs. 1 des Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (aStG; GS 1944 S. 153 ff.) anlehnen sollten. Mit der Neuregelung sollten die zuvor bei der Handänderungssteuer nur sehr begrenzten Erlassmöglichkeiten auf weitere Härtefälle ausgedehnt werden. Der Begriff der offenbaren Härte wurde dabei direkt aus Art. 160 Abs. 1 aStG übernommen (vgl. zum Ganzen Vortrag der Justizdirektion zur Änderung des HPAG, in Tagblatt des Grossen Rates 1979, Beilage 24 S. 2; ferner Jürg Widmer, Die Revision von Art. 23 HPAG, in BN 1979 S. 57-59). In den parlamentarischen Beratungen erklärte der damalige Justizdirektor ausdrücklich, mit der Änderung würden dieselben Erlassmöglichkeiten vorgesehen wie im aStG. Damit könne die entsprechende Praxis übernommen werden. Eine offenbare Härte liege vor, wenn die gesetzeskonforme Erhebung der Abgabe stossend wäre oder sie zu einem widersinnigen Ergebnis führen würde. Damit wolle man unbillige Ergebnisse der gesetzlichen Ordnung ausgleichen oder allzu harte Folgen mildern (Tagblatt des Grossen Rates 1979, S. 684).

**3.4** Die Vorgängerregelung von Art. 23 Abs. 1 HG orientierte sich somit an Art. 160 Abs. 1 aStG. Mit der Steuergesetzrevision 2001 wurde Art. 160 Abs. 1 aStG durch Art. 240 Abs. 1 StG ersetzt. Die Erlassgründe sollten indes dem bisherigen Recht entsprechen (vgl. Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, S. 303; Gemeinsamer Antrag des Regierungsrats und der Kommission vom 17./2.3.1999, in Tagblatt des Grossen Rates 1999, separate Beilage 13 S. 295). Im Zug der auf Anfang 2011 erfolgten Revision des Steuererlassrechts ist der zuvor auf Verordnungsstufe konkretisierte Erlassgrund der offenbaren bzw. offensichtlichen Härte als Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG ins Gesetz überführt worden. Die bisherige Erlasspraxis wurde dabei übernommen (ausführlich zum Ganzen BVR 2016 S. 261 E. 3.3, 2013 S. 506 E. 2.1, je mit weiteren Hinweisen). Der Erlassgrund der offenbaren Härte nach Art. 160 Abs. 1 aStG und Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG erfuhr somit über die Zeit keine materiellen Änderungen. Zur Konkretisierung von Art. 23 Abs. 1 HG kann daher Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG und die dazu ergangene Praxis herangezogen werden. Das Verwaltungsgericht hat sich in BVR 2016 S. 261 E. 3.3 mit dieser Bestimmung eingehend ausein-

gesetzt. Es hat mit Blick auf die Entstehungsgeschichte festgehalten, dass Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG nicht in jedem Fall zwingend eine finanzielle Notlage voraussetze. Dies steht im Einklang mit dem Wortlaut von Art. 23 Abs. 1 HG (vgl. vorne E. 3.2) und lässt sich auf den Erlass der Handänderungssteuer übertragen. Es ist demnach davon auszugehen, dass der in Art. 23 Abs. 1 HG geregelte Erlassgrund der offenbaren Härte inhaltlich dem heutigen Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG entspricht (so im Ergebnis bereits VGE 2010/59 vom 19.3.2010 E. 4.1, aArt. 42 Bst. a. BEZV betreffend).

**3.5** Aus teleologischer Sicht lässt sich ergänzen, dass der damalige Justizdirektor in der parlamentarischen Beratung ganz allgemein den Ausnahmecharakter des Steuererlasses betonte und sich für eine zurückhaltende Anwendung der neu geschaffenen Erlassgründe aussprach (Tagblatt des Grossen Rates 1979, S. 684). Erfasst werden sollten mithin bloss Steuerforderungen, deren Eintreiben geradezu stossend erscheinen würde.

#### **4.**

**4.1** Zu prüfen bleibt, ob die Vorinstanz eine offenbare Härte gemäss Art. 23 Abs. 1 HG zu Recht verneint hat. Da dieser Erlassgrund nach dem Gesagten inhaltlich Art. 240b Abs. 1 Bst. a StG entspricht, wird entweder eine offensichtliche Härte der gesetzlichen Ordnung (E. 4.2 hiernach) oder eine stossende Ungerechtigkeit des Einzelfalls (hinten E. 4.3) verlangt. Beide Voraussetzungen stehen unter der Einschränkung, dass sie vom Gesetzgeber weder vorausgesehen noch beabsichtigt worden waren. Wie in der bisherigen Rechtsprechung (vgl. BVR 2016 S. 261 E. 4.1), kann die Frage, ob der ersten Tatbestandsvariante losgelöst von der zweiten überhaupt eigenständige Bedeutung zukommt, auch hier offengelassen werden.

**4.2** Der Beschwerdeführer erachtet es als stossend und mithin als offenbare Härte im Sinn von Art. 23 Abs. 1 HG, dass der Gesetzgeber in Art. 11b Abs. 1 HG keine Ausnahmen vom Erfordernis der zweijährigen Wohnsitzdauer vorgesehen hat. – Die Änderungen des HG zur nachträglichen Steuerbefreiung (Art. 11a, 11b, 17, 17a und 17b HG) wurden am 18. Mai 2014 als direkter Gegenvorschlag zur später zurückgezogenen In-

initiative «Schluss mit gesetzlicher Verteuerung der Wohnkosten für Mieter und Eigentümer» von den Stimmberechtigten des Kantons Bern angenommen (BAG 14-055). Die Initiative hatte die vollständige Abschaffung der Handänderungssteuer verlangt. Der Gegenvorschlag wurde von der vorberatenden Kommission des Grossen Rates als Kompromiss ausgearbeitet, um den bei Annahme der Initiative befürchteten Mindereinnahmen von rund 120 Millionen Franken pro Jahr zu begegnen bzw. diese auf rund 25 Millionen Franken pro Jahr zu reduzieren (vgl. Vortrag der Kommission des Grossen Rates zum Gegenvorschlag zur Initiative «Schluss mit gesetzlicher Verteuerung der Wohnkosten für Mieter und Eigentümer» zur Änderung des HG, in Tagblatt des Grossen Rates 2013, Beilage 17 S. 3 f.; Votum des Kommissionspräsidenten, in Tagblatt des Grossen Rates 2013 S. 620). Der Gegenvorschlag war in den parlamentarischen Beratungen umstritten. Insbesondere lehnte der Regierungsrat diesen entschieden ab, da er auch die geringeren Steuerausfälle als nicht vertretbar und den resultierenden administrativen Aufwand (Behandlung der Stundungsgesuche) als zu hoch erachtete (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 2013 S. 618-622 und S. 649-655, auch zum Folgenden; Votum Regierungsrat Neuhaus, in Tagblatt des Grossen Rates 2013 S. 652). Die Befürworterinnen und Befürworter des Gegenvorschlags setzten sich im Rat schliesslich durch; ihr Ziel war die Förderung selbstbewohnten Eigentums (vgl. etwa Voten Grossräte Blank, Widmer und Sutter, in Tagblatt des Grossen Rates 2013 S. 622 und S. 650). Dass der Gesetzgeber dabei, wie es der Beschwerdeführer vorbringt, den nachträglichen Bezug der gestundeten Steuer einzig in Fällen hätte zulassen wollen, in welchen das Grundstück innert zwei Jahren mit Gewinn weiterveräussert wird bzw. die Weiterveräusserung mit spekulativem Vorsatz erfolgt, lässt sich weder aus den parlamentarischen Beratungen noch aus dem Wortlaut von Art. 11b Abs. 1 HG ableiten. Im Gegenteil zeigt die Entstehungsgeschichte auf, dass der Gesetzgeber vorab die Steuerausfälle auf rund 25 Millionen Franken pro Jahr beschränken wollte und das Erfordernis der zweijährigen Nutzungsdauer bewusst streng gefasst hat. In den Materialien zu Art. 11b Abs. 1 HG wird hierzu ausgeführt, dass es sich bei der zweijährigen Nutzungsdauer um eine «formelle Voraussetzung» handle. Veräussere die Erwerberin oder der Erwerber das Wohneigentum vor Ablauf der Frist oder nehme sie oder er einen anderen Hauptwohnsitz, auch bloss vorübergehend, werde die Handänderungs-

steuer fällig (Vortrag der Kommission des Grossen Rates zum Gegenvorschlag zur Initiative «Schluss mit gesetzlicher Verteuerung der Wohnkosten für Mieter und Eigentümer» zur Änderung des HG, in Tagblatt des Grossen Rates 2013, Beilage 17 S. 5). Hierauf stützt sich die Praxis der Grundbuchämter, wonach die zweijährige Nutzungsdauer weder durch Tod, Ehescheidung, Trennung von Lebensgemeinschaften noch einen «unbegründeten Auslandsaufenthalt» von mehr als drei Monaten unterbrochen werden darf (vgl. Merkblatt der Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern vom 9.2.2016/5.2.2019 betreffend nachträgliche Steuerbefreiung gemäss Art. 11a und 17a HG, Ziff. 3.1, einsehbar unter: <[www.jgk.be.ch](http://www.jgk.be.ch)>, Rubriken «Grundbuchämter/Stundung der Handänderungssteuer»). Unter den gegebenen Umständen handelt es sich beim Fehlen einer Ausnahmeregelung zur zweijährigen Nutzungsdauer somit nicht um ein Versehen des Gesetzgebers bzw. um eine «Gesetzeslücke». Die Möglichkeit der nachträglichen Steuerbefreiung bei selbstgenutztem Wohneigentum (beschränkt auf die ersten Fr. 800'000.- der Gegenleistung für den Erwerb des Grundstücks) besteht erst seit Anfang 2015. Zuvor wurde auf dem gesamten Betrag eine Handänderungssteuer erhoben. Die Tatsache, dass der Ausnahmetatbestand der nachträglichen Steuerbefreiung nicht grosszügiger ausgestaltet und in Art. 11b Abs. 1 HG keine Ausnahme von der Mindestnutzungsdauer aufgenommen worden ist, bedeutet keine «offensichtliche Härte der gesetzlichen Ordnung». Vielmehr wäre es dem Gesetzgeber unbenommen gewesen, (weiterhin) gänzlich auf eine nachträgliche Steuerbefreiung zu verzichten, wie dies Regierungsrat und Ratsminderheit befürworteten.

**4.3** Zu prüfen ist weiter, ob die Anwendung von Art. 11b Abs. 1 HG im konkreten Einzelfall zu einer stossenden Ungerechtigkeit führt. Der Beschwerdeführer, geb. ... 1932, erwarb die fragliche Liegenschaft am 6. Januar 2015 (Tagebucheintrag) und beabsichtigte, diese zusammen mit seiner Ehefrau als Alterswohnsitz zu nutzen. Bereits kurze Zeit nach dem Einzug stürzte er schwer und zog sich dabei einen Oberschenkelhals- sowie einen Oberarmbruch zu. Die dadurch erforderlichen Operationen waren mit Komplikationen verbunden und hatten schliesslich zur Folge, dass der Beschwerdeführer auf einen Rollstuhl angewiesen war bzw. ist. Seit dem 19. November 2015 lebt er in einer Pflegewohngruppe (vgl. zum Ganzen

Beschwerde Ziff. 1 und 3; angefochtene Verfügung E. 3; Vorakten pag. 4 [Vermerk des Wegzugs auf der Hauptwohnsitzbestätigung vom 28.2.2018]; vgl. auch vorne Bst. B). Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer sich aufgrund dieser unglücklichen Umstände unfreiwillig vor Ablauf der für die Steuerbefreiung erforderlichen zweijährigen (Mindest-)Nutzungsdauer zum Auszug aus der Liegenschaft veranlasst sah. Dennoch führt der nachträgliche Steuerbezug hier nicht zu einer «stossenden Ungerechtigkeit», die vom Gesetzgeber weder vorausgesehen noch beabsichtigt worden war. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass es sich bei einem gesundheitlich begründeten Auszug noch vor Ablauf der Zweijahresfrist nicht um einen unvorhersehbaren Einzelfall handelt. Bei Steuerpflichtigen, die wie der Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Grundstückkaufs bereits betagt sind, kann sich die gesundheitliche Verfassung bekanntermassen rasch ändern. Ginge man in sämtlichen Fällen, in denen eine Person aus gesundheitlichen Gründen (und damit frei von spekulativen Motiven) am Einhalten der Zweijahresfrist gehindert wird, von einer offenbaren bzw. offensichtlichen Härte aus, wären wohl zahlreiche Erlassgesuche gutzuheissen. Damit würden über den Steuererlass grosszügig Ausnahmen vom Erfordernis der zweijährigen Nutzungsdauer zugelassen, auf die der Gesetzgeber beim Erlass von Art. 11b Abs. 1 HG bewusst verzichtet hat (vgl. E. 4.2 hiervor); dies käme einer unzulässigen Normkorrektur gleich. Zugleich stünde eine solche Rechtsanwendung im Widerspruch zum allgemeinen Grundsatz (vgl. Art. 240a Abs. 5 StG), dass im Rahmen des Erlassverfahrens eine rechtskräftige Veranlagung – bzw. vorliegend die in Rechtskraft erwachsene Abweisung des Gesuchs um nachträgliche Steuerbefreiung – nicht überprüft werden kann (vgl. BVR 2016 S. 261 E. 4.6).

## 5.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 26 Abs. 1 HG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 26 Abs. 1 HG i.V.m. Art. 108 Abs. 3, Art. 104 Abs. 3 und Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRPG).

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'000.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
  - Beschwerdeführer
  - Direktion für Inneres und Justiz des Kantons Bernund mitzuteilen:
  - Grundbuchamt Emmental-Oberaargau

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, subsidiäre Verfassungsbeschwerde gemäss Art. 39 ff. und 113 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.