

Münstergasse 2
Postfach
3000 Bern 8
Telefon 031 633 76 78
Telefax 031 634 51 54

2017.JGK.6695
(bisher 32.13-17.94)

Beschwerdeentscheid vom 4. März 2019

Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum



- a *Veräussert die Erwerberin oder der Erwerber während der gesetzlich vorgeschriebenen Wohndauer einen Teil des von ihr oder ihm erworbenen Grundeigentums, so entfällt die Befreiung von der Handänderungssteuer, die sich auf den veräusserten Teil bezieht, weil sie oder er diesen nicht mehr persönlich als Eigentümerin oder Eigentümer bewohnt.*
- b *Dies gilt auch, wenn es sich bei der Veräusserung um eine Änderung der internen Beteiligung der Ehegatten am Wohneigentum handelt. Der veräussernde Ehegatte erfüllt damit die Voraussetzungen nach Art. 11b Abs. 1 HG für den veräusserten Eigentumsanteil nicht mehr.*

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

- a *En cas d'aliénation partielle ou totale, avant l'expiration du délai légal pendant lequel l'usage personnel est prescrit, de la propriété acquise, l'exonération de l'impôt sur les mutations devient caduque pour l'objet de l'aliénation, puisqu'il n'a plus servi de domicile personnel au propriétaire ou à la propriétaire.*
- b *La règle s'applique aussi lorsque l'aliénation consiste en un transfert de parts de propriété du logement entre époux. L'aliénateur ou l'aliénatrice ne remplit donc plus les conditions de l'article 11b, alinéa 1 LIMu pour la partie concernée.*

Sachverhalt

A.

Die Ehegatten A._____ und B._____ kauften am 5. Januar 2015 das Grundstück D._____ Gbbl. Nr. 1000 zu Gesamteigentum als einfache Gesellschaft mit den internen Anteilen von 9/10 (Ehemann) und 1/10 (Ehefrau) (vgl. Kaufvertrag mit Grundpfandvertrag vom 21. Juli 2014 sowie Grundbuchanmeldung vom 5. Januar 2015). In ihrer Selbstdекlaration der Handänderungssteuer vom 5. Januar 2015 führten sie als Bemessungsgrundlage einen Betrag von Fr. 780'000.– auf und ersuchten um nachträgliche Steuerbefreiung und Stundung für selbstgenutztes Wohneigentum.

Mit Verfügung vom 4. Februar 2015 wurde die Stundung gemäss der Selbstdекlaration für eine Dauer von drei Jahren ab dem Datum des Grundstückserwerbs für den Betrag von Fr. 14'040.– gewährt. Für die gestundete Handänderungssteuer wurde ein gesetzliches Grundpfandrecht errichtet und im Grundbuch eingetragen.

B.

Mit der Vereinbarung «Abgeltung aus Güterrecht» vom 14. Oktober 2016 übertrug A._____ seiner Ehefrau B._____ zur Abgeltung der güterrechtlichen Forderungen am internen Gesamteigentumsanteil eine interne Beteiligung von 4/10 am Grundstück Nr. 1000. Damit betrug die interne Beteiligung neu je ½. In ihrer Selbstdекlaration der Handänderungssteuer vom 17. Oktober 2016 führten sie als Bemessungsgrundlage Fr. 0.– auf. Mit Veranlagungsverfügung vom 9. Dezember 2016 wurde die Steuer gemäss der Selbstdекlaration veranlagt.

C.

Mit Eingabe vom 23. Juni 2017 ersuchten die Ehegatten um nachträgliche Befreiung von der gestundeten Handänderungssteuer. Dem ausgefüllten Formular legten sie eine aktuelle Wohnsitzbescheinigung bei.

Mit Veranlagungsverfügung vom 17. Juli 2017 wies das Grundbuchamt, Dienststelle D._____ (nachfolgend Grundbuchamt), das Gesuch um nachträgliche Steuerbefreiung teilweise ab und hob die Stundungsverfügung vom 4. Februar 2015 teilweise auf. Das Grundbuchamt verfügte, dass von der gestundeten Steuer Fr. 5'616.– sowie der Zins zu bezahlen seien. Das Grundbuchamt legte fest, dass im Betrag von Fr. 8'424.– infolge selbstgenutztem Wohneigentum Steuerfreiheit bestehe und wies das Gesuch vom 23. Juni 2017 insoweit gut.

D.

Gegen die Verfügung des Grundbuchamtes vom 17. Juli 2017 erhoben A._____ und B._____, vertreten durch Notar C._____, der Rechtsmittelbelehrung der

Verfügung folgend, mit Datum vom 10. August 2017 Einsprache beim Grundbuchamt und stellten darin folgenden Antrag:

«Die gestundete und nicht erlassene Handänderungssteuer mit Zins und Gebühren von total CHF 6'342.80 ist zu erlassen. Der unter Rückforderungsvorbehalt bezahlte Betrag von CHF 6'342.80 ist mir mit Zins und Kostenfolgen für den Kanton Bern zurückzuerstatten.»

Der zuständige Grundbuchverwalter teilte dem Notar daraufhin mit Schreiben vom 24. Oktober 2017 respektive 15. November 2017 mit, dass die Einsprache zuständigkeitshalber an die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (nachfolgend JGK) zur Behandlung als Beschwerde weitergeleitet werde.

E.

Mit Verfügung vom 4. Dezember 2017 stellte das instruierende Rechtsamt der JGK fest, dass die JGK für die Beurteilung der Eingabe von A._____ und B._____ (nachfolgend Beschwerdeführer) vom 10. August 2017 zuständig ist und dass die Eingabe als Beschwerde behandelt wird.

In der Vernehmlassung vom 19. Dezember 2017 beantragt das Grundbuchamt die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge.

In der Folge reichten sowohl die Beschwerdeführer als auch das Grundbuchamt verschiedene Stellungnahmen ein, wobei sie an ihren Anträgen und Ausführungen festhielten.

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

Die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion zieht in Erwägung:

1.

1.1 Nach Art. 26 Abs. 1 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG; BSG 215.326.2) richtet sich das Rechtsmittelverfahren nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungspflege (VRPG; BSG 155.21). Art. 27 HG enthält für Verfügungen der Grundbuchämter über die nachträgliche Steuerbefreiung keine Rechtspflegebestimmungen. In Anwendung von Art. 62 Abs. 1 Bst. a VRPG beurteilt die JGK Verfügungen der Grundbuchämter. Die JGK ist damit für die Beurteilung der vorliegenden als Einsprache bezeichneten Eingabe gegen die Verfügung des Grundbuchamtes vom 17. Juli 2017 zuständig. Die Eingabe vom 10. August 2017 wird als Beschwerde behandelt.

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 Beschwerdeführer sind durch die angefochtene Verfügung beschwert und daher zur Beschwerdeführung befugt. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

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 HG).

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. 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 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 HG). Dabei muss der Hauptwohnsitz 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 HG). Diese Fristen verlängern sich um die Dauer einer allfälligen Erstreckung gemäss Art. 11b Abs. 2 HG.

Die Erwerberin oder der Erwerber hat gegenüber dem Grundbuchamt vor Ablauf der Stundung unaufgefordert den Nachweis zu erbringen, dass alle Voraussetzungen zur Steuerbefreiung gemäss Art. 11b HG erfüllt sind oder zum Zeitpunkt des Ablaufs der Stundung erfüllt sein werden (Art. 17a Abs. 1 HG). Sind die Voraussetzungen zur Steuerbefreiung erfüllt, heisst das Grundbuchamt das Gesuch um eine nachträgliche Steuerbefreiung gut (Art. 17a Abs. 2 HG). Kommt das Grundbuchamt 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.

3.1 Angefochten ist vorliegend die Verfügung des Grundbuchamtes vom 17. Juli 2017. Das Grundbuchamt wies mit dieser Verfügung das Gesuch um nachträgliche

Steuerbefreiung vom 23. Juni 2017 teilweise ab und hob die Stundungsverfügung vom 4. Februar 2015 teilweise auf. Den Beschwerdeführern wurde von der gestundeten Handänderungssteuer ein Anteil von 4/10 zur Bezahlung auferlegt. Zur Begründung führte das Grundbuchamt aus, dass das Wohneigentum am Grundstück Nr. 1000 vor Ablauf zweier Jahre Selbstnutzung durch A. _____ teilweise veräussert worden sei, indem er 4/10 seines internen Gesamteigentumsanteils in Abgeltung güterrechtlicher Ansprüche an seine Ehegattin B. _____ übertragen habe.

3.2 Die Beschwerdeführer machen geltend, dass sie die Voraussetzungen für den Erlass der gestundeten Handänderungssteuer von Fr. 14'040.– erfüllen würden. Zur Begründung führen sie aus, dass sie mit dem Vertrag «Abgeltung aus Güterrecht» vom 14. Oktober 2016 ihr eheliches Vermögen umstrukturiert hätten. Diese interne Strukturierung könne die Stundung nicht unterbrechen. Der Kaufpreis der Liegenschaft sei tiefer als Fr. 800'000.00 und bis zu einem Kaufpreis von Fr. 800'000.00 hätten beide Ehegatten Anspruch auf den vollen Erlass der Handänderungssteuer. Die Verweigerung des Steuererlasses widerspreche dem Sinn und Zweck der Gesetzesrevision. Der Gesetzgeber wolle keine Einzelbesteuerung. Entscheidend sei allein, ob das Objekt während zwei Jahren von den Käufern dauernd als Erstwohnung bewohnt worden sei.

Nach Art. 12 Abs. 1 Bst. d HG sei eine Quotenänderung unter Ehegatten handänderungssteuerfrei. Es sei widersprüchlich, aus diesen steuerfreien Vorgängen die Steuerbefreiung bei der gestundeten Handänderungssteuer zu verweigern. Die Verweigerung widerspreche dem Grundsatz, dass Handänderungen unter Ehegatten immer handänderungssteuerfrei sind. Ausserdem hätten beide Ehegatten während mehr als zwei Jahren Wohnsitz in der fraglichen Liegenschaft. Damit würden sie den Willen des Gesetzgebers, wonach der Wohneigentumserwerb durch die Steuerbefreiung von der Handänderungssteuer bis zu einem Erwerbspreis von Fr. 800'000.– bei Wohnsitzbegründung innerhalb eines Jahres für mindestens zwei Jahre erleichtert werde, umsetzen. Die Quotenänderung unter sich habe keine Auswirkungen, da sich beide Ehegatten im selben Steuerverfahren befänden und beide Ehegatten die Steuerbefreiungsvoraussetzungen erfüllen würden.

3.3 Das Grundbuchamt hält dem entgegen, dass durch die Veräusserung des Anteils des Ehemannes (4/10) – ihn betreffend – die Voraussetzungen der nachträglichen Steuerbefreiung wegen selbstgenutztem Wohneigentum nicht erfüllt seien: Im Zeitpunkt der Veräusserung hatte der Ehemann noch nicht während zwei Jahren Hauptwohnsitz auf dem Grundstück. Es spiele keine Rolle, dass die Ehegatten als Einheit betrachtet die Voraussetzungen erfüllen, denn es gelte der Grundsatz der Individualbesteuerung. Gelte die Individualbesteuerung, so seien auch unter Ehegatten die Beteiligungsquoten nicht unerheblich, da ihre Veränderung eine Teilveräusserung an ein anderes Steuersubjekt darstelle. Handänderun-

gen innerhalb von Gesamthandsgemeinschaften seien steuerpflichtig. Handänderungen unter Ehegatten würden grundsätzlich auch der Handänderungssteuer unterliegen. Die Beschwerdeführer seien je als selbständige Steuerpflichtige zu betrachten, daher müssten auch die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für jeden Ehegatten separat geprüft werden und erfüllt sein. Bei einer Veräusserung vor Erfüllung der Steuerbefreiungsvoraussetzungen des Grundstücks, für das die Stundung gewährt wurde, sei die gestundete Handänderungssteuer nachzubeziehen. Dabei seien Teilveräusserungen durch anteiligen Nachbezug gleich zu behandeln. Eine Ausnahme für Handänderungen unter Ehegatten sei nicht vorgesehen.

Art. 12 Abs. 1 Bst. d HG gewähre die Steuerfreiheit für einen Erwerb durch einen Ehegatten vom anderen Ehegatten. Die Norm sage aber nichts über die Folgen einer solchen Veräusserung auf eine für den vorangehenden Erwerb durch den nunmehrigen Veräusserer gewährte Stundung der seinerzeitigen Handänderungssteuer aus. Die Mitbenutzung durch Dritte sei zwar unschädlich, wenn sie mit dem Eigentümer einen Haushalt bildeten. Sie könne aber die Erfüllung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung durch den Eigentümer selbst nicht ersetzen. Art. 11a Abs. 1 HG und Art. 11 [recte: Art. 11b] Abs. 1 HG würden die Nutzung als Hauptwohnsitz durch den (ursprünglichen) Erwerber (als Gesuchsteller) selbst fordern. Es sei für die Ehefrau gar nicht möglich, während der noch verbleibenden Stundungsfrist zwei Jahre lang einen Hauptwohnsitz im betreffenden Grundstück zu haben. Die Wohnsitzdauer des Ehemannes könne nicht angerechnet werden, dazu fehle die gesetzliche Grundlage. Der Wortlaut des Gesetzes verlange eine persönliche Wohnnutzung. Eine gewährte Stundung könne rechtsgeschäftlich nicht auf einen Dritten übertragen werden.

3.4 Das im vorliegenden Verfahren zu beurteilende Gesuch um nachträgliche Steuerbefreiung betrifft den Erwerb des Grundstücks Nr. 1000 durch die Beschwerdeführer zu Gesamteigentum als einfache Gesellschaft (zu intern 9/10 [Ehemann] und intern 1/10 [Ehefrau]). Für diese Handänderung wurde die Steuer veranlagt und für die Dauer von drei Jahren gestundet. Steuerpflichtig sind die Beschwerdeführer. Beim späteren Erwerb des Gesamteigentumsanteils von 4/10 durch die Ehefrau handelt es sich um eine neue Handänderung und somit um ein neues handänderungssteuerrelevantes Rechtsgeschäft. Steuerpflichtig für die dafür veranlagte Handänderungssteuer ist die Ehefrau als Rechtserwerberin. Diese beiden handänderungssteuerrelevanten Rechtsgeschäfte mit jeweils teilweise anderen Steuersubjekten sind auseinanderzuhalten. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist einzig zu prüfen, welche Auswirkungen die Teilveräusserung des Wohneigentums an die Ehefrau (Anteil von 4/10) auf die gestundete Handänderungssteuer aus dem ursprünglichen Grundstückserwerb hat.

3.5 Die Steuerbefreiung gemäss Art. 11b HG setzt voraus, dass das Grundstück der Erwerberin oder dem Erwerber als Hauptwohnsitz dient. Der Hauptwohnsitz

muss von der Erwerberin oder dem Erwerber während mindestens zwei Jahren ununterbrochen, persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck genutzt werden. Das ergibt sich einerseits aus dem Wortlaut der Bestimmung. Andererseits hält der 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 [nachfolgend Vortrag]) unmissverständlich fest, dass der Erwerber das ganze Grundstück als Wohneigentum selbst nutzen muss. Wird das betreffende Wohneigentum vor Ablauf dieser Frist veräussert oder nimmt die Erwerberin oder der Erwerber einen anderen Hauptwohnsitz (auch bloss vorübergehend), wird die Handänderungssteuer fällig (vgl. Vortrag, Erläuterungen zu Art. 11b Abs. 1, S. 5). Entsprechend sind Teilveräusserungen durch anteiligen Nachbezug gleich zu behandeln. Auch dem Merkblatt der Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern vom 9. Februar 2016 kann entnommen werden, dass die steuerpflichtige Person das Grundstück ab Bezug ununterbrochen während zwei Jahren als Eigentümerin zum Wohnzweck genutzt haben muss (vgl. Merkblatt vom 9. Februar 2016, Ziff. 3.2).

Mit Abschluss der Vereinbarung «Abgeltung aus Güterrecht» hat A._____ vor Ablauf der zweijährigen Nutzungsfrist gemäss Art. 11b Abs. 1 HG den Anteil von 4/10 seines Wohneigentums seiner Ehegattin übertragen. Er kann die Voraussetzungen für die Befreiung von der auf den veräusserten Eigentumsanteil entfallenden Steuer somit nicht mehr erfüllen, weshalb diese nachbezogen werden muss. Dabei ist es unerheblich, ob er die weiteren Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt.

Insbesondere ändert der Umstand, dass die Ehegatten das Wohnobjekt seit Wohnsitznahme gemeinsam bewohnen, an diesem Ergebnis nichts. Massgeblich ist, dass die Stundung sich – gemäss dem Kaufvertrag vom 21. Juli 2014 – hinsichtlich A._____ auf dessen interne Beteiligung von 9/10 bezog, denn in diesem Umfang erfolgte sein Erwerb. Da sich diese Beteiligung während der massgeblichen Frist, während der der Hauptwohnsitz ununterbrochen, persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck zu nutzen ist, verändert wurde, wurde die Handänderungssteuer hinsichtlich des übertragenen Teils fällig.

Vorliegend hätte die Ehegattin die Möglichkeit, für ihren im Nachhinein erworbenen Anteil die nachträgliche Steuerbefreiung mit Steuerstundung zu beantragen. Nach Art. 12 Abs. 1 Bst. d HG ist sie allerdings ohnehin von der Steuerpflicht befreit. Gemäss der Verfügung vom 9. Dezember 2016 wurde dementsprechend auf dem neu erworbenen Anteil der Ehegattin auch keine Handänderungssteuer veranlagt. Für einen Anteil am Wohneigentum kann gleichzeitig nur eine Steuerbefreiung mit Steuerstundung beansprucht werden und alle anderen hängigen Steuerbefreiungsgesuche müssen ganz oder teilweise abgewiesen werden.

3.6 Weiter verweisen die Beschwerdeführer darauf, dass im Todesfalle eines Ehegatten dem überlebenden Ehegatten im Rahmen seines Erbteiles die Steuerbefreiung gewährt werde. Aus dem Vergleich mit dem Eigentumsübergang bei Erbgang können die Beschwerdeführer nichts zu ihren Gunsten ableiten: Der im Todesfall resultierende Eigentumsübergang aus Universalsukzession ist mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar. Beim Eigentumsübergang aus Ehevertrag und beim Eigentumsübergang aus Universalsukzession handelt es sich nicht um in zivilrechtlichen Rechtsfolgen identische Fälle. Die Erben treten als Gesamtrechtsnachfolger vollumfänglich mit allen Rechten und Pflichten als Einheit in die Rechtsstellung des Erblassers ein (Universalsukzession). Beim vorliegend zu beurteilenden Eigentumsübergang aus der Vereinbarung «Abgeltung aus Güterrecht» handelt es sich hingegen um eine Einzelrechtsnachfolge (Singularsukzession), bei der die Ehegattin nur in Bezug auf die übertragenen Eigentumsrechte in die Rechtsstellung ihres Ehegatten eingetreten ist. Diesbezüglich ist zu bemerken, dass Steuerschulden des Erblassers, selbst wenn sie zum Todeszeitpunkt bereits rechtskräftig festgesetzt und vollstreckbar sind, nicht aufgrund der zivilrechtlichen Universalsukzession gemäss Art. 560 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) auf die Erben übergehen; vielmehr beruht eine Steuersukzession auf entsprechenden öffentlich-rechtlichen Bestimmungen des Bundes oder der Kantone (vgl. BGE 102 Ia 483 E. 6b/dd; vgl. IVO SCHWANDER, in BSK ZGB II, 5. Auflage 2015, Art. 560 N. 8). Soweit keine Regelung besteht, kommt allenfalls eine analoge Anwendung von Art. 560 Abs. 2 ZGB in Frage, jedoch nur soweit nicht öffentlich-rechtliche Grundsätze wie das Legalitätsprinzip dem entgegenstehen (HANS MICHAEL RIEMER, Vererblichkeit und Unvererblichkeit von Rechten und Pflichten im Privatrecht und im öffentlichen Recht, in recht 2006, S. 31). Die Frage, ob im Bereich der Handänderungssteuer des Kantons Bern mangels einer entsprechenden Regelung im Gesetz betreffend die Handänderungssteuer eine analoge Anwendung von Art. 560 ZGB zulässig ist, ist vorliegend nicht zu beurteilen, da mangels Vergleichbarkeit ohnehin keine Grundlage für die Übertragung der dem Ehegatten gewährten Steuerstundung auf die Ehegattin besteht.

Auch ein Vergleich mit dem Zuerwerb eines Mit- oder Gesamteigentumsanteils hilft vorliegend nicht weiter: Die Praxisänderung der Grundbuchämter vom 11. Februar 2015 zur Besteuerung des Zuerwerbs eines Mit- oder Gesamteigentumsanteil hält nämlich nur fest, dass ein Mit- bzw. Gesamteigentümer an einem Objekt, in dem er bereits seinen Hauptwohnsitz hat, für den Erwerb eines zusätzlichen Mit- oder Gesamteigentumsanteils die nachträgliche Steuerbefreiung beanspruchen kann, wenn er die übrigen Voraussetzungen erfüllt. Sie äussert sich hingegen nicht zum Schicksal der dem jetzigen Veräusserer für den ursprünglichen Erwerb des betreffenden Mit- oder Gesamteigentumsanteils gestundeten Handänderungssteuer. Diese muss korrekterweise nachbezogen werden, da der Veräusserer die Voraussetzungen für die Befreiung nicht mehr (vollständig) erfüllt.

3.7 Die Beschwerdeführer machen weiter eine Ungleichbehandlung mit Konkubinatspaaren geltend. Sie bemerken dazu, dass die Auflösung eines Konkubinats mit Handänderungen von der Handänderungssteuer befreit sei. Dies stelle einen Härtefall für Ehegatten dar, die weiterhin einen gemeinsamen Haushalt führten und zusammen in ihrem Eigenheim lebten.

Das Grundbuchamt führt hierzu aus, dass für den Zuerwerb durch die Ehefrau keine Handänderungssteuer erhoben worden sei. Demnach würden Ehegatten also nicht schlechter, sondern besser gestellt als Konkubinatspartner.

Es trifft zu, dass das Grundbuchamt mit der Verfügung vom 9. Dezember 2016 betreffend der Vereinbarung «Abgeltung aus Güterrecht» der Ehefrau keine Handänderungssteuer auferlegte, da nach Art. 12 Abs. 1 Bst. d HG für das Geschäft keine Steuerpflicht besteht. Wäre die Übernahme hingegen durch eine Konkubinatspartnerin erfolgt, so wäre diese Handänderung steuerpflichtig gewesen. Hierzu ist auch zu bemerken, dass B._____ nur deshalb keine Handänderungssteuer entrichten musste, weil sie als Ehegattin vom Ausnahmetatbestand von Art. 12 Abs. 1 Bst. d HG erfasst ist. Nach dem Gesagten wird deutlich, dass Ehepaare den nicht-ehelichen Lebensgemeinschaften gegenüber besser gestellt sind. Soweit die Beschwerdeführer auf die Auflösung eines Konkubinats verweisen, kann ihnen nicht gefolgt werden: Zum einen handelt es sich um unterschiedliche Sachverhalte, die nicht verglichen werden können, und zum andern ist nicht klar, was die Beschwerdeführer mit dieser Analogie konkret zum Ausdruck bringen wollen.

3.8 Die Beschwerdeführer verweisen zudem auf die Grundstückgewinnsteuer. Sie führen hierzu aus, dass die Umstrukturierung unter Ehegatten grundsätzlich sowohl bei Grundstückgewinnsteuern als auch bei Handänderungssteuern steuerfrei sei. Diese Regelung sei auch auf den Erlass von Handänderungssteuern anzuwenden, weil eine anderslautende Gesetzesnorm fehle.

Das Grundbuchamt hält dem entgegen, dass die Verweise auf das Grundstückgewinnsteuerrecht unbehelflich seien, da die Regelung der Steuerbefreiung bzw. des Steueraufschubes anders gelagert seien.

Grundsätzlich werden bei der Grundstückgewinnsteuer als Individualsteuer Rechtsgeschäfte unter Ehegatten wie Rechtsgeschäfte mit Dritten beurteilt. Sie stellen gewöhnliche Veräusserungshandlungen dar, die die Steuerpflicht auslösen. Aus diesem Grund wurde in Art. 134 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11) ein ausdrücklicher Steueraufschubtatbestand festgelegt (MARKUS LANGENEGGER, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 134 N. 52). Bei der Handänderungssteuer gilt ebenfalls der Grundsatz der Individualbesteuerung, weshalb auch hier Veräusserungen unter Ehegatten als Veräusserungen an ein anderes Steuersubjekt zu beurteilen sind. Mit Art. 12 Abs. 1 Bst. d HG wurde ein Ausnahmetatbestand

für Ehegatten geschaffen. Dieser umfasst jedoch nur den *Erwerb durch einen Ehegatten*, nicht aber die Veräusserung an einen Ehegatten. Eine Ausnahme vom Grundsatz des Nachbezugs einer gestundeten Steuer bei Veräusserung innerhalb der Stundungsfrist an ein anderes Steuersubjekt ist im Gesetz betreffend die Handänderungssteuer nicht vorgesehen.

3.9 Schliesslich bemerken die Beschwerdeführer, dass die Verweigerung des Steuererlasses dem Sinn und Zweck der Revision des Gesetzes betreffend die Handänderungssteuer widerspreche. Hätte der Gesetzgeber eine Änderung der Beteiligung der Ehegatten am Grundstück während der fraglichen Periode von zwei Jahren als Verweigerung des Steuererlasses begründen wollen, hätte dies im Gesetz betreffend die Handänderungssteuer ausdrücklich normiert werden müssen.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden: Die Systematik im Gesetz betreffend die Handänderungssteuer ist so ausgestaltet, dass die Handänderungssteuerpflicht als Grundsatz festgelegt wird (vgl. Art. 1 HG) und dass bei Vorliegen von bestimmten Konstellationen Ausnahmen von der Steuerpflicht bestehen (vgl. Art. 12 HG). Eine ausdrückliche Erwähnung im Gesetz ist deshalb nicht erforderlich. Den Materialien zur Änderung des Gesetzes betreffend die Handänderungssteuer kann im Übrigen auch nicht entnommen werden, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der nachträglichen Steuerbefreiung spezifisch für Ehegatten Sonderbestimmungen aufstellen wollte. Nach dem Gesagten besteht kein Widerspruch zum Willen des Gesetzgebers.

4.

Zusammenfassend gelangt die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion zum Schluss, dass die Voraussetzungen für die nachträgliche Steuerbefreiung hinsichtlich des Anteils von 4/10 nicht erfüllt sind. Das Grundbuchamt hat in seiner Verfügung vom 17. Juli 2017 somit zu Recht den entsprechenden Anteil der gestundeten Steuer in Rechnung gestellt.

Die Beschwerde erweist sich demnach in allen Teilen als unbegründet und ist deshalb abzuweisen.

5.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die unterliegenden Beschwerdeführer die entstandenen Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Diese sind auf pauschal Fr. 2'000.– festzulegen (Art. 19 Abs. 1 der Verordnung über die Gebühren der Kantonsverwaltung vom 22. Februar 1995 [GebV; BSG 154.21]). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion in der Höhe von pauschal Fr. 2'000.– werden A._____ und B._____ zur Bezahlung auferlegt unter solidarischer Haftbarkeit je zur Hälfte, ausmachend je Fr. 1'000.–. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

3.

Parteikosten werden keine gesprochen.