

Münstergasse 2
3011 Bern
Telefon 031 633 76 78
Telefax 031 633 76 25

32.13-15.10

Beschwerdeentscheid vom 3. August 2015

Handänderungssteuer: Steuerbefreiung bei Realteilung

Für Realteilungen gemeinschaftlichen Eigentums enthält Art. 9 HG eine Sonderregelung, wonach die Handänderungssteuer nur auf den Ausgleichsleistungen erhoben wird, wenn die ganze oder die teilweise Aufhebung von gemeinschaftlichem Grundeigentum durch Übertragung von Grundstücken der Gemeinschaft auf einzelne oder alle beteiligten Mitglieder der Gemeinschaft erfolgt (E. 2).

Ist der Anrechnungswert für ein Grundstück, das eine Partei übernimmt, höher als deren Realteilungsanspruch, so stellt die Differenz eine für die Handänderungssteuer relevante Ausgleichsleistung dar (E. 3)



Impôt sur les mutations: exonération en cas de partage matériel

En cas de partage matériel d'une propriété collective, une réglementation spéciale est prévue à l'article 9 LIMu, selon laquelle l'impôt est perçu uniquement sur la compensation des valeurs lorsqu'une propriété collective est modifiée ou supprimée du fait du transfert d'immeubles de la communauté à certains ou à l'ensemble des membres la composant (c. 2).

Si la valeur d'imputation d'un immeuble repris par une partie est supérieure à son droit résultant du partage matériel, la différence constitue une compensation de valeur sur laquelle l'impôt est perçu (c. 3).

Sachverhalt

A.

Als Miteigentümer des Grundstücks Gemeinde A. Grundbuchblatt Nr. 1000 waren je zur Hälfte die Erbengemeinschaft B. und C. (bestehend aus D., E. und F. als Gesamteigentümer, Gemeinde A. Gbbl. Nr. 1000-1) und D. (als Alleineigentümerin, Gemeinde A. Gbbl. Nr. 1000-2) im Grundbuch eingetragen.

Mit öffentlicher Urkunde vom 25. Juni 2014 und Nachtrag vom 13. Oktober 2014 verurkundete Notar G. auf der Parzelle Nr. 1000 unter anderem die Aufhebung der Miteigentumsanteile bzw. -blätter, die Begründung von Stockwerkeigentum und die anschliessende Übertragung der Stockwerkeinheiten auf D., E. und F. im Sinne einer Realteilung. Der verurkundende Notar hat am 30. Juni 2014 beim Grundbuchamt (nachfolgend: Grundbuchamt) für diese Realteilung eine Selbstdeklaration eingereicht, wonach keine Handänderungssteuer geschuldet sei.

Das Grundbuchamt legte in seiner Veranlagungsverfügung vom 4. November 2011 die Handänderungssteuer auf Fr. 12'120.– fest.

B.

Diese Veranlagungsverfügung focht D., vertreten durch Rechtsanwalt und Notar G., am 2. Dezember 2014 mit Einsprache an. Sie beantragte, die Veranlagungsverfügung vom 4. November 2014 sei aufzuheben und auf die Erhebung der Handänderungssteuer sei zu verzichten. Der bereits bezahlte Betrag von Fr. 12'120.– sei zuzüglich Verzugszins zurückzuerstatten. Zur Begründung führte sie aus, das Grundbuchamt sei entgegen der anderslautenden Vereinbarung von einer den ursprünglichen Eigentumsverhältnissen entsprechenden Beteiligung der Parteien an den Investitionen ausgegangen. Die Differenz interpretiere es als Mehrzuteilung, was falsch sei. Die Differenz zwischen den ursprünglichen und den heutigen Eigentumsverhältnissen ergebe sich aus ihren überproportionalen Investitionen. Dadurch erhalte sie einen höheren Anteil am Gesamtwert, ohne dafür ausgleichungspflichtig zu sein.

Mit Einspracheverfügung vom 5. Januar 2015 bestätigte das Grundbuchamt die angefochtene Veranlagungsverfügung. Es erwog, gemäss Art. 9 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG; BSG 215.326.2) werde die Handänderungssteuer bei der ganzen oder teilweisen Aufhebung von gemeinschaftlichem Grundeigentum durch Übertragung von Grundstücken der Gemeinschaft auf einzelne oder alle beteiligten Mitglieder (Realteilung) nur auf den Ausgleichsleistungen erhoben. Wertverschiebungen bei der Realteilung seien steuerfrei, sofern keine Ausgleichsleistungen erbracht würden. Durch die überproportionale Beteiligung an den Baukosten habe die Einsprecherin eine die Wertverschiebung ausgleichende Gegenleistung erbracht. Die Differenz zwischen ihrem an die gesamten Baukosten erbrachten Beitrag und dem ihrem Mit-

eigentumsanteil entsprechend zu erbringenden Beitrag stelle die Ausgleichsleistung dar.

C.

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamts vom 5. Januar 2015 erhebt D., vertreten durch Rechtsanwalt und Notar G., am 3. Februar 2015 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK). Sie beantragt die Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 4. November 2014 sowie die Rückerstattung der bereits bezahlten Fr. 12'120.– zuzüglich Zins.

In seiner Vernehmlassung vom 3. März 2015 beantragt das Grundbuchamt die Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin hält in der Stellungnahme vom 27. März 2015 an ihren eingangs gestellten Anträgen fest. Aufgrund der von ihr geleisteten Mehrinvestitionen habe sie zwar einen grösseren Anteil am Gesamtwert des Mehrfamilienhauses zugeteilt erhalten. Die Wertverschiebung sei jedoch ohne Leistungsaustausch zwischen den Vertragsparteien erfolgt, weshalb es an der gemäss Art. 6 HG verlangten Gegenleistung fehle.

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

1.

1.1 Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamts betreffend Handänderungssteuern kann bei der JGK Beschwerde erhoben werden (Art. 27 Abs. 2 HG). Die JGK ist damit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich gemäss Art. 26 Abs. 1 HG nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21).

1.2 Zur Beschwerdeführung ist befugt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat, durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 65 Abs. 1 VRPG).

Die Beschwerdeführerin war am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt und ist durch die angefochtene Einspracheverfügung beschwert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist daher grundsätzlich einzutreten.

Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde, soweit die Beschwerdeführerin die Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 4. November 2014 verlangt. Der Einsprache ist voller Devolutiveffekt zugekommen, und die Einspracheverfügung vom 5. Januar 2015 ist an die Stelle der Verfügung vom 4. November 2014 getreten. Anfechtungsobjekt bildet damit ausschliesslich die Einspracheverfügung vom

5. Januar 2015 (vgl. Art. 53 VRPG; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 60 N. 7).

2.

Bei Handänderungen von Grundstücken ist eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 i.V.m. Art. 5 HG). Objekt dieser Rechtsverkehrssteuer ist der zivilrechtliche Eigentumsübergang (Art. 5 Abs. 1 Bst. a), dem in Art. 5 Abs. 2 HG weitere Rechtsgeschäfte gleichgestellt werden, wie beispielsweise die Änderung im Personenbestand oder im Beteiligungsumfang einer Gemeinschaft zu gesamter Hand. Steuerpflichtig ist der Rechtserwerber oder die Rechtserwerberin (Art. 2 HG). Die Handänderungssteuer wird aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückserwerb bemessen (Art. 6 Satz 1 HG). Die Gegenleistung besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die der Erwerber oder die Erwerberin dem Veräusserer oder der Veräusserin oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (Art. 6 Satz 2 HG; praktisch gleich lautend bereits Art. 7 des bis 30. September 1992 geltenden Gesetzes vom 15. November 1970 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben [aHPAG; GS 1970 S. 332]). Für Realteilungen gemeinschaftlichen Eigentums enthält Art. 9 HG eine Sonderregelung, wonach die Handänderungssteuer nur auf den Ausgleichsleistungen erhoben wird, wenn die ganze oder die teilweise Aufhebung von gemeinschaftlichem Grundeigentum durch Übertragung von Grundstücken der Gemeinschaft auf einzelne oder alle beteiligten Mitglieder der Gemeinschaft erfolgt. Diese Steuerbefreiung wurde im Jahre 1970 eingeführt, um Realteilungen nicht durch Abgaben zu erschweren. Das geltende HG hat das Steuerprivileg für Realteilungen in Art. 9 übernommen, aber neu formuliert. Der Vortrag des Regierungsrates (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1991, Beilage 43) führt dazu lediglich aus, in Art. 9 würden die bisher in Art. 10 enthaltenen Bestimmungen über die Realteilung zusammengefasst, wobei eine Klarstellung und Anpassung an die Praxis erfolge. Realteilungen sollten demnach nicht durch Abgaben erschwert werden, unter Vorbehalt einer Steuerrückgewährung.

3.

3.1 Sowohl die Beschwerdeführerin als auch das Grundbuchamt gehen davon aus, dass die Aufhebung der Miteigentumsblätter mit gleichzeitiger Begründung und Aufteilung von Stockwerkeigentum einen handänderungssteuerrelevanten Sachverhalt darstellt. Es stellt sich jedoch die Frage, ob die überproportionale Beteiligung der Beschwerdeführerin an den Baukosten als Ausgleichsleistung zu bewerten ist.

Das Grundbuchamt führt in der angefochtenen Verfügung aus, es sei im Rahmen der Realteilung hinsichtlich der Beschwerdeführerin zu einer Mehrzuteilung in der Höhe von Fr. 673'333.35 gekommen, welche als Ausgleichsleistung zu werten sei. Dies ergebe sich daraus, dass die Beschwerdeführerin Eigentumsanteile im

Wert von Fr. 5'540'000.– übernommen habe. Gemessen am Gesamtwert des Grundstückes von Fr. 7'300'000.– entspreche ihr Anteil von 2/3 einem Betrag von Fr. 4'866'666.65.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass sich die Differenz zwischen den ursprünglichen und heutigen Eigentumsverhältnissen an der Parzelle Nr. 1000 allein aus den Mehrinvestitionen ihrerseits ergeben habe, weshalb sie nicht als Ausgleichsleistung zu werten sei.

3.2 Eine Realteilung im Sinne von Art. 9 HG liegt vor, wenn ein Gesamt- oder Miteigentumsverhältnis in der Art aufgelöst wird, dass das Grundeigentum auf die Beteiligten aufgeteilt und in deren Alleineigentum übertragen wird. Die Ausgleichsleistung wird in der Regel so ermittelt, dass die Parteien zunächst die Anrechnungswerte der in die Realteilung einbezogenen bernischen Grundstücke festsetzen. Der Anrechnungswert wird anschliessend dem Realteilungsanspruch bzw. dem ideellen Anteil der einzelnen Partei gegenübergestellt. Ist der Anrechnungswert für ein Grundstück, das eine Partei übernimmt, höher als deren Realteilungsanspruch, so stellt die Differenz eine für die Handänderungssteuer relevante Ausgleichsleistung dar. Ist der Realteilungsanspruch dagegen höher als der festgesetzte Anrechnungswert des übernommenen Grundstückes, liegt keine Ausgleichsleistung vor, die besteuert werden könnte (vgl. Rundschreiben vom 5. Januar 1973 an die Grundbuchämter des Kantons Bern in BN 1973 S. 94 ff.).

Ursprünglich stand das Stammgrundstück Nr. 1000 je zur Hälfte im Miteigentum, wobei sich das Teilgrundstück Nr. 1000-1 im Gesamteigentum der Erbgemeinschaft B. und C. befand und die Beschwerdeführerin am Teilgrundstück Nr. 1000-2 Alleineigentum innehatte. Das bedeutet, der Beschwerdeführerin standen im internen Verhältnis 4/6 Wertanteile, und E. sowie F. je 1/6 Wertanteile an der Parzelle Nr. 1000 zu. Die Miteigentümergemeinschaft überbaute die Parzelle Nr. 1000 mit einem neuen Mehrfamilienhaus, für das sich die Baukosten auf Fr. 6'004'000.– beliefen.

Mit öffentlicher Urkunde vom 25. Juni 2014 beantragte die Miteigentümergeinschaft, dass die Miteigentumsanteile aufgehoben und gleichzeitig Stockwerkeigentum, also als Sonderrecht ausgestaltete Miteigentumsanteile (vgl. Art. 712a des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]), am Grundstück Nr. 1000 begründet werde. Anschliessend sollte die Miteigentümergeinschaft aufgelöst und die Stockwerkeinheiten auf die einzelnen Miteigentümerinnen bzw. Miteigentümer übertragen werden. Für die Zuteilung gingen diese von ihrem Anteil am Wert der Parzelle Nr. 1000 vor der neu erstellten Überbauung und den übernommenen Baukosten aus und berechneten so die einzelnen Anteile am Gesamtwert. Entsprechend übernahm E. die Stockwerkeinheit Nr. 1000-13 und den Miteigentumsanteil Nr. 1000-14-14 im Wert von Fr. 930'000.–, wobei seine Investition Fr. 714'000.– betrug. F. wurden die Stockwerkeinheit Nr. 1000-11 und

der Miteigentumsanteil Nr. 1000-14-13 im Wert von Fr. 830'000.– zugeteilt, seine Investition belief sich auf Fr. 614'000.–. Die Beschwerdeführerin investierte Fr. 4'676'000.– und übernahm die Stockwerkeinheiten Nrn. 1000-3 bis 1000-10 und 1000-12 sowie die Miteigentumsanteile Nrn. 1000-14-1 bis 1000-14-12 im Wert von insgesamt Fr. 5'540'000.–. Ihr Anteil am Gesamtwert des Grundstückes in der Höhe von Fr. 7'300'000.– beträgt damit neu 76 %, was einer Wertquote von 760/1000 entspricht. Vergleicht man die auf die Beschwerdeführerin übertragenen Stockwerkeinheiten mit ihrem ursprünglichen Eigentumsanteil von 2/3 vom Gesamtwert des Grundstückes im Wert von Fr. 4'866'666.65, so liegt im Umfang von Fr. 673'333.35 eine Mehrzuteilung vor. Es ist somit von einer Realteilung mit Wertverschiebung auszugehen.

3.3 Die Ausgleichsleistung kann in der Übergabe von Aktiven (Geld oder andere Vermögenswerte) oder in der Übernahme von Passiven bestehen. Massgebend ist dabei der kausale Zusammenhang zwischen der Gegenleistung und der Eigentumsübertragung an einem Grundstück (vgl. PETER RUF, Kommentar zum Gesetz betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, Diss. Bern 1985, Art. 7 aHPAG, N. 8). Werden einer Liegenschaft anhaftende Grundpfandschulden von der Person, die ein Grundstück zu Alleineigentum erhält, übernommen, so erbringt diese Person insoweit eine Gegenleistung, als sie in einem über ihren Anteil hinausgehenden Mass Grundpfandschulden übernimmt. Verzichten die Parteien demgegenüber auf Ausgleichsleistungen, obwohl sie bewusst Zuteilungen vornehmen, welche nicht den bisherigen Anteilsverhältnissen entsprechen, so besteht keine Steuerpflicht.

Dem Nachtrag vom 13. Oktober 2014 zur öffentlichen Urkunde vom 25. Juni 2014 ist zu entnehmen, dass im Zuge der Realteilung keine Schuldübernahme erfolge und keine Ausgleichsleistungen geschuldet seien (Ziff. II./2.). Die Mehrzuteilung bei der Realteilung begründet die Beschwerdeführerin jedoch damit, dass sie sich gemessen an ihrer ursprünglichen Eigentumsquote von 66.6 % überproportional, nämlich zu 77.9 %, an den Baukosten beteiligt habe und ihr nicht etwa schenkungsweise ein grösserer Anteil zugestanden worden sei. Der Umfang des Grundstückes Nr. 1000 bestimmt sich nach den Grundsätzen des Sachenrechts, insbesondere gilt das Akzessionsprinzip (Art. 667 ZGB). Das bedeutet, das Grundstück Nr. 1000 und das neue Mehrfamilienhaus steht anteilmässig den Miteigentümerinnen bzw. Miteigentümern zu, unabhängig davon, wer die Bauarbeiten bezahlt hat oder noch bezahlen sollte. Die Differenz zwischen den ursprünglichen und den heutigen Eigentumsanteilen entspricht deshalb einer Wertverschiebung, für die die Beschwerdeführerin eine Mehrinvestition bei den Baukosten geleistet hat. Diese Mehrinvestition muss als Ausgleichsleistung für die Mehrzuteilung betrachtet werden, liegt doch unbestrittenermassen ein kausaler Zusammenhang zwischen der Mehrinvestition und der Eigentumsübertragung

von 76 % anstatt 66.6 % der Anteile am Gesamtwert des Grundstücks Nr. 1000 vor. Daran ändert auch nichts, dass die Beschwerdeführerin für die Baukosten schon lange vor der Realteilung aufgekommen ist. Das Grundbuchamt hat auf der Differenz von Fr. 673'333.35 somit zu Recht eine Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 12'120.– erhoben.

4.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die entstandenen Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der JGK in der Höhe von pauschal Fr. 2'000.– werden D. zur Bezahlung auferlegt. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

3.

Parteikosten werden keine gesprochen.