

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2023 3 vom 21. März 2023**

BE Verwaltungsgericht, 2023-03-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2023\\_3](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2023_3)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2023 3 du 21 mars 2023

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2023 3 del 21 marzo 2023

## **Regeste**

Handänderungssteuer; nachträgliche Steuerbefreiung (Entscheid der Direktion für Inneres und Justiz des Kantons Bern vom 5. Dezember 2022; 2022.DIJ.4402) | Handänderung

## **Erwägungen**

### **E. 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]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, sind durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Da der Streitwert Fr. 20'000.-- nicht erreicht, fällt die vorliegende Streitsache in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

### **E. 1.3**

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

## **E. 2**

Streitig und zu prüfen ist, ob den Beschwerdeführenden die nachträgliche Steuerbefreiung von der Handänderungssteuer für das Grundstück

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.03.2023, Nr. 100.2023.3U, Seite 4 C. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ in der Höhe von Fr. 8'550.-- zu Recht verweigert wurde.

### **E. 2.1**

Die Beschwerdeführenden haben am 3. Juni 2019 (Kaufvertrag) das Grundstück C. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ zu Gesamteigentum erworben. Auf dem Grundstück befindet sich ein Wohnhaus. Die Beschwerdeführenden haben dort seit dem 3. Dezember 2019 ihren Hauptwohnsitz (Hauptwohnsitzbestätigungen vom 30.5.2022, Vorakten DIJ [act. 5A] pag. 7 Beilagen 4 und 5). Seit dem 17. Februar 2020 bzw. seit dem 22. April 2020 (Statutendatum) ist die Adresse des Grundstücks (... , C. \_\_\_\_\_) zudem als

Domiziladresse der D. \_\_\_\_\_ SA und der E. \_\_\_\_\_ SA im Handelsregister eingetragen. Der Beschwerdeführer ist bei beiden Gesellschaften Mitglied des Verwaltungsrats und einzelzeichnungsberechtigt (vgl. Auszug Handelsregister, einsehbar unter: <<https://be.chregister.ch>>).

### **E. 2.2**

Beim Erwerb eines Grundstücks ist dem Kanton Bern grundsätzlich eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 HG). Die Steuer wird vom Grundbuchamt aufgrund der Selbstdeklaration der steuerpflichtigen Person und der bei der Grundbuchanmeldung eingereichten Ausweise veranlagt (Art. 16 und 17 Abs. 1 HG). 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 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). Der Hauptwohnsitz muss innert einem Jahr ab Grundstückserwerb in der entsprechenden Baute begründet werden, wenn diese bereits besteht. Muss die Baute noch erstellt werden, hat der Bezug innert zwei Jahren ab Grundstückserwerb zu erfolgen (Art. 11b Abs. 2 HG). Die Erwerberin oder der Erwerber hat gegenüber dem Grundbuchamt vor Ablauf der Stundung unaufgefordert den Nachweis zu er-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.03.2023, Nr. 100.2023.3U, Seite 5 bringen, 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).

### **E. 2.3**

Die DIJ hat zusammengefasst erwogen, die Rechtsdomiziladresse der D. \_\_\_\_\_ SA sowie der E. \_\_\_\_\_ SA sei an der Adresse der erworbenen Liegenschaft eingetragen worden. Die beiden Gesellschaften seien auch am Briefkasten des fraglichen Grundstücks angeschrieben. Somit liege keine ausschliessliche Wohnnutzung im Sinn von Art. 11b Abs. 1 letzter Satz HG vor. Daran ändere nichts, dass die Umsatztätigkeit der Gesellschaften im hier relevanten Zeitraum hauptsächlich anderswo stattgefunden habe. Die Domiziladresse impliziere eine – wenn auch nur geringe – Geschäftstätigkeit auf dem betroffenen Grundstück. So müsse an dieser Adresse zumindest die Post entgegengenommen werden (angefochtener Entscheid E. 5.2).

### **E. 2.4**

Die Beschwerdeführenden machen demgegenüber geltend, die eigentliche Geschäftstätigkeit der beiden Aktiengesellschaften habe nicht auf dem fraglichen Grundstück stattgefunden. In einem 4-Zimmerhaus und mit zwei kleinen Kindern sei die Arbeit von zu Hause nicht möglich gewesen. Der Beschwerdeführer habe immer einen

Arbeitsplatz an einem anderen Ort gemietet. Die Kundschaft habe er auch in deren Räumlichkeiten oder in Restaurants getroffen. Am Wohnsitz sei einzig geschäftliche Post entgegen- nommen worden. Die beiden Aktiengesellschaften seien am Briefkasten an- geschrieben. Zudem habe der Beschwerdeführer gelegentlich von zu Hause aus E-Mails beantwortet und Telefonate geführt. Diese geringe geschäftliche Tätigkeit sei im Wohnzweck enthalten. Der Entscheid der DIJ sei formalis- tisch und stelle nicht auf die tatsächliche Nutzung der Räume ab. Er führe zudem zu unsachgemässen Unterscheidungen. So würden im Gegensatz zum vorliegenden Fall selbständig erwerbende Personen ohne Eintrag im Handelsregister, die an ihrem Wohnsitz in geringem Ausmass geschäftlich tätig seien oder Material des Geschäfts lagerten, wohl von der Handände-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.03.2023, Nr. 100.2023.3U, Seite 6  
rungssteuer befreit (vgl. Beschwerde S. 1 f.; Stellungnahme vom 11.2.2023 S. 1 f.).

### **E. 3**

Uneinigkeit besteht darüber, wie die gesetzliche Regelung von Art. 11b Abs. 1 HG, insbesondere das Erfordernis der persönlichen Nutzung aus- schliesslich zum Wohnzweck, auszulegen ist. Umstritten ist, ob trotz Eintrag der Adresse des fraglichen Grundstücks als Rechtsdomizil einer Gesell- schaft im Handelsregister die Voraussetzungen für eine nachträgliche Steu- erbefreiung erfüllt sind.

#### **E. 3.1**

Gemäss dem Wortlaut von Art. 11b Abs. 1 HG wird die Handände- rungssteuer nicht erhoben, «wenn das Grundstück der Erwerberin oder dem Erwerber als Hauptwohnsitz dient» und der Hauptwohnsitz «von der Erwer- berin oder vom Erwerber während mindestens zweier Jahre ununterbrochen, persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck» (bzw. in der französischen Fassung: « personnellement [...], sans interruption et exclusivement à des fins d'habitation ») genutzt wird. Damit scheint die Nutzung des betroffenen Grundstücks zu anderen Zwecken ausgeschlossen. Angesichts des Begriffs «ausschliesslich» kommt es grammatikalisch betrachtet nicht darauf an, in welchem Verhältnis eine andere Nutzung zum Wohnzweck steht (vgl. VGE 2020/411 vom 18.8.2022 E. 3.1). Was unter «Wohnzweck» zu verste- hen ist, wird in Art. 11b HG zwar nicht präzisiert. Jedenfalls gewerbliche und kommerzielle Zwecke fallen nach allgemeinem Sprachverständnis indes zweifelsohne nicht unter diesen Begriff. Die Domiziladresse einer AG im Handelsregister dient gewerblichen Zwecken der juristischen Person und nicht zum Wohnzweck der Erwerberin oder des Erwerbers der Liegenschaft, weshalb bei Eintragung an derselben Adresse das fragliche Grundstück nicht mehr persönlich und ausschliesslich als Hauptwohnsitz genutzt wird. Insgesamt spricht der Wortlaut der Bestimmung dafür, dass die Vorausset- zungen für eine Steuerbefreiung nicht erfüllt sind, wenn die Adresse des be- troffenen Grundstücks als Domiziladresse einer Gesellschaft im Handelsre- gister eingetragen ist.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.03.2023, Nr. 100.2023.3U, Seite 7

#### **E. 3.2**

Das historisch orientierte Auslegungselement ergibt Folgendes:

##### **E. 3.2.1**

Die Bestimmungen des HG zur nachträglichen Steuerbefreiung beruhen auf einem direkten Gegenvorschlag der vorberatenden Kommission des Grossen Rates zur Initiative «Schluss mit gesetzlicher Verteuerung der Wohnkosten für Mieter und Eigentümer», dem die Stimmberechtigten des Kantons Bern am 18. Mai 2014 zustimmten (BAG 14-055). Im Vortrag der Kommission (nachfolgend: Vortrag HG) wird zu Art. 11b Abs. 1 HG festgehalten, dass die Erwerberin oder der Erwerber das ganze Grundstück als Wohneigentum selbst nutzen muss (« L'acquéreur ou l'acquéreuse doit utiliser personnellement la totalité de l'immeuble comme logement en propriété »). Weiter wird präzisiert (Tagblatt des Grossen Rates 2013, Bei- lage 17 S. 3 ff., 5): « [...] dass der Erwerb eines Mehrfamilienhauses, in dem der Erwerber bloss eine oder mehrere Wohnungen selbst bewohnt, nicht steuerbefreit ist. Dasselbe gilt, wenn ein Wohn- und Geschäftshaus erworben wird. Wohnt der Erwerber darin und vermietet er Teile desselben (Geschäfts- und/oder Wohnräume), liegt keine vollumfängliche Selbstbewohnung vor. Das gilt auch dann, wenn der Erwerber die Geschäftsräume in der Liegenschaft selbst nutzen würde oder eine zweite Wohnung an seine Familienangehörigen vermieten würde. Die Steuerbefreiung gilt ausschliesslich für selbst bewohntes Wohneigentum, nicht aber dann, wenn auf demselben Grundstück Geschäftsräume mitbenutzt werden oder andere Personen (auch Angehörige) in einer anderen Wohneinheit wohnen». Diese Ausführungen der vorberatenden Kommission wurden in der parlamentarischen Debatte in keiner Art relativiert. Die Nutzung von Geschäftsräumen beim Erwerb eines Wohn- und Geschäftshauses steht der nachträglichen Steuerbefreiung somit nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers entgegen; das betroffene Grundstück dient diesfalls eben gerade nicht mehr ausschliesslich zum Wohnzweck der Erwerberin oder des Erwerbers. Die vorliegende Konstellation, dass beim Erwerb eines Einfamilienhauses das Grundstück oder Teile davon zugleich sowohl zum Wohnzweck als auch geschäftlich genutzt werden, wird nicht ausdrücklich genannt. Da damit von der Voraussetzung der ausschliesslichen Wohnnutzung gemäss Art. 11b Abs. 1 HG abgewichen wird, die für Einfamilienhäuser gleichermaßen gilt, ist davon auszugehen, dass diese in der parlamentarischen Beratung nicht explizit erwähnte Konstellation gleich wie die Nutzung von Geschäftsräumen in einem Wohn- und Geschäftshaus nicht steuerbefreit ist. Der Gesetzgeber hat den insofern strikten Wortlaut von Art. 11b Abs. 1 HG

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.03.2023, Nr. 100.2023.3U, Seite 8 auch nicht ansatzweise aufgeweicht. Das hätte er jedoch getan, wenn er Ausnahmen hätte zulassen bzw. das Ausschliesslichkeitskriterium hätte relativieren wollen. Dies umso mehr als damit unweigerlich Abgrenzungsfragen verbunden (gewesen) wären, die grundsätzlich – mit Blick auf Bedeutung und Tragweite sowie die politische Umstrittenheit (vgl. hinten E. 3.3) – als wesentlich zu beurteilen sind. Die Klärung dieser Fragen ist, wie bereits der Grundsatz einer Aufweichung als solcher, zumindest in den Grundzügen dem Entscheid des demokratisch legitimierten Gesetzgebers vorbehalten (vgl. hinten E. 3.6). So hat der Gesetzgeber – anders als die Beschwerdeführenden meinen (vgl. Stellungnahme vom 11.2.2023 S. 2) – die Voraussetzung, dass die Erwerberin oder der Erwerber das Objekt persönlich bewohnen muss, im Vortrag dahingehend präzisiert, dass «selbstverständlich [...] in dieser vom Eigentümer bewohnten Einheit auch andere Personen (Familienmitglieder) wohnen» dürfen (vgl. Vortrag HG S. 5). Mit Blick auf eine andere Nutzung als zum Wohnzweck geht aus dem Vortrag hingegen weder explizit noch implizit hervor, worauf es denn ankäme und insbesondere bis zu welchem Ausmass geschäftliche Tätigkeiten oder Zwecke oder bis zu welcher Höhe ein damit erzielter Ertrag mit dem

Erfordernis der persönlichen und ausschliesslichen Wohnnutzung noch vereinbar wäre. Der gesamte Gesetzgebungsprozess beinhaltet zu keiner Zeit derartige Überlegungen. Damit steht auch entstehungsgeschichtlich gesehen dem Bejahen der persönlichen und ausschliesslichen Nutzung zum Wohnzweck bereits (und allein) ein auf dem Grundstück ebenfalls verfolgter Geschäftszweck entgegen, wobei dessen Verhältnis zur Wohnnutzung unerheblich ist.

### **E. 3.2.2**

Hinzu kommt, dass das gewollt einfach ausgestaltete Veranlagungsverfahren (weiter) verkompliziert würde (vgl. Vortrag HG S. 7 f.), wenn andere Zwecke, insbesondere geschäftliche, bis zu einem gewissen Ausmass noch als vom Wohnzweck umfasst zu werten wären und die rechtsanwendenden Behörden die damit verbundenen Abgrenzungs- und Beweisfragen – ohne gesetzliche Parameter – jeweils einzelfallspezifisch klären müssten (zur sog. Präponderanzmethode vgl. hinten E. 4). Die Beschwerdeführenden bringen insofern vor, das HG schliesse nicht aus, dass die Grundbuchämter ergänzende Unterlagen einforderten, um den Sachverhalt abzuklären. Sie erachten eine vertiefte Prüfung zum Umfang der Geschäftstätigkeit einer Gesellschaft auf dem erworbenen Grundstück als mit vertretbarem Aufwand

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.03.2023, Nr. 100.2023.3U, Seite 9 möglich (vgl. Stellungnahme vom 11.2.2023 S. 1). Dies entspricht gerade nicht der Absicht des Gesetzgebers, Mehraufwand möglichst zu vermeiden (Vortrag HG S. 7 f.). Der von den Beschwerdeführenden geltend gemachten Auslegung stehen damit auch Praktikabilitätsüberlegungen entgegen. Nach dem Gesagten wird die wortlautbasierte Auslegung von Art. 11b Abs. 1 HG entstehungsgeschichtlich weiter gestützt.

### **E. 3.3**

Mit der Initiative «Schluss mit gesetzlicher Verteuerung der Wohnkosten für Mieter und Eigentümer» war die ersatzlose Aufhebung der Handänderungssteuer verlangt worden (Vortrag des Regierungsrats zur genannten Volksinitiative, in Tagblatt des Grossen Rates 2013, Beilage 16 S. 2 ff. [nachfolgend: Vortrag Regierungsrat]), was zu Mindereinnahmen von ca. 120 Mio. Franken pro Jahr geführt hätte. Um die Einnahmeverluste in Grenzen zu halten, erarbeitete die vorberatende Kommission des Grossen Rates den Gegenvorschlag als Kompromisslösung (Votum des Kommissionspräsidenten, in Tagblatt des Grossen Rates 2013 S. 620; vgl. auch Vortrag Regierungsrat S. 5; zum Ganzen BVR 2021 S. 139 E. 3.2). Mit dem Gegenvorschlag sollte einerseits dem Anliegen der Förderung selbstbewohnten Eigentums Rechnung getragen werden, andererseits sollten aber auch die Mindereinnahmen gegenüber der Initiative deutlich (konkret auf rund 25 Mio. Franken) begrenzt werden. Der Gegenvorschlag war in den parlamentarischen Beratungen umstritten. Die Ratsprotokolle zeigen, dass es sich bei der nachträglichen Steuerbefreiung um einen Kompromiss handelte. Einem Teil der Befürworterinnen und Befürworter des Gegenvorschlags ging es insbesondere darum, aktiv dazu beizutragen, dass die Initiative abgelehnt wird (Voten Widmer und Schneiter, in Tagblatt des Grossen Rates 2013 S. 622 und 649). Vor diesem Hintergrund kann nicht gesagt werden, es widerspreche Sinn und Zweck der Gesetzesänderung, wenn die Voraussetzungen für die nachträgliche Steuerbefreiung mit einer gewissen Strenge angewendet und dadurch die Steuerausfälle vermindert werden. Für die sog. «formellen Voraussetzungen» nach Art. 11b Abs. 1 HG und die Frist nach Art. 17a Abs. 1 HG ist dies gängige Praxis des Verwaltungsgerichts (vgl. BVR 2020 S. 493 E. 4.2;

VG 2020/137 vom 26.5.2021 E. 4.1.3). Mit Blick auf die Ausführungen zum Wortlaut und den Materialien muss es sich bei der materiellen Beurteilung, ob das Grundstück ausschliesslich zum Wohnzweck genutzt wird, ähnlich verhalten. Der Wortlaut schliesst jede andere Nutzung als zum

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.03.2023, Nr. 100.2023.3U, Seite 10 Wohnzweck klar aus, was in den Materialien nicht aufgeweicht, sondern bestätigt wird (vgl. vorne E. 3.1 f.). Das steht mit dem Ziel des Gegenvorschlags, die Steuerausfälle möglichst tief zu halten, in Einklang. Dient ein Grundstück auch einem anderen Zweck, ist der ebenfalls angestrebten Wohneigentumsförderung nicht der Vorzug zu geben. Diese kommt in Fällen mit ausschliesslicher Wohnnutzung zum Tragen (vgl. auch VG 2020/411 vom 18.8.2022 E. 3.3 und 3.5, wonach ein [entgeltliches] Garagenmitbenutzungsrecht in Form einer Dienstbarkeit zugunsten einer Drittperson dazu führt, dass das fragliche Grundstück nicht mehr persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck genutzt wird). Vor diesem Hintergrund kann es entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden nicht darauf ankommen, dass die eigentliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaften nicht an deren Rechtsdomizil erfolge. Der Eintrag des Domizils an der fraglichen Adresse dient dennoch einem Geschäfts- und nicht dem Wohnzweck. Der Eintrag ist im Übrigen nicht als unbedeutend zu werten, selbst wenn es den Beschwerdeführenden im konkreten Fall so erscheinen mag. Das Rechtsdomizil ist die Adresse, unter der die Rechtseinheit an ihrem Sitz erreicht werden kann (Art. 2 Bst. b und Art. 117 Abs. 2 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 [HRegV; SR 221.411]). Das impliziert, dass dort eine Infrastruktur vorhanden ist, die ein «administratives Leistungsangebot» garantiert, das namentlich die physische Entgegennahme von Urkunden und Mitteilungen aller Art durch eine natürliche Person umfasst (vgl. Meisterhans/Gwelessiani, Praxiskommentar zur HRegV, 4. Aufl. 2021, Art. 117 N. 496; Alexander Vogel, Kommentar HRegV, 2020, Art. 117 N. 14; Christian Champeaux, in Handkommentar HRegV, 2013, Art. 117 N. 11 f.; Praxismitteilung 2/15 des Eidgenössischen Amtes für das Handelsregister vom 30.11.2015 N. 6, einsehbar unter: <<https://ehra.fenceit.ch>>, Rubrik «Praxismitteilungen»). Das Rechtsdomizil ist einer der wesentlichsten Anknüpfungspunkte der Rechtseinheit in der schweizerischen Rechtsordnung (Alexander Vogel, a.a.O., Art. 117 N. 12). Dem Domizil kommt somit für die Rechtseinheit in jedem Fall insbesondere eine rechtliche Bedeutung zu. Die Gründe für den Eintrag der Wohnadresse der Beschwerdeführenden als Rechtsdomizil spielen unter diesen Umständen keine Rolle.

### **E. 3.4**

Der systematischen Einordnung von Art. 11b HG im Gesetz bzw. der Systematik der Bestimmung selber lässt sich nichts zur Frage der Selbstnut-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.03.2023, Nr. 100.2023.3U, Seite 11 zung entnehmen. Jedenfalls spricht dieses Auslegungselement nicht dagegen, bei Eintragung der Adresse des fraglichen Grundstücks als Rechtsdomizil einer Gesellschaft den ausschliesslichen Wohnzweck zu verneinen.

### **E. 3.5**

Zusammengefasst ist Art. 11b Abs. 1 HG – angesichts seines relativ klaren Wortlauts und der diesen bestätigenden Ausführungen in den Materialien sowie mit Blick auf die übrigen entstehungsgeschichtlichen Auslegungsaspekte der nachträglichen Steuerbefreiung und deren Ziel und Zweck – so zu verstehen, dass die Erwerberin oder der Erwerber das

Grundstück nicht persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck nutzt, wenn dieses oder Teile davon – wenn auch in geringem Umfang – geschäftlichen Zwecken dienen. An der Adresse des Grundstücks C. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ ist im Handelsregister das Domizil der D. \_\_\_\_\_ SA und der E. \_\_\_\_\_ SA eingetragen. Die Vorinstanz hat zu Recht erwogen, dass bereits aufgrund der Deckungsgleichheit der erworbenen Liegenschaft mit der (für die Nutzung durchaus relevanten) Rechtsdomiziladresse der Gesellschaften keine ausschliessliche Wohnnutzung vorliegt. Die Beschwerdeführenden machen geltend, dieses Ergebnis für zu unsachgerechten Unterscheidungen im Vergleich zu anderen Konstellationen. Sie nennen etwa die Lagerung von Geschäftsmaterial an der fraglichen Adresse oder eine selbständige Erwerbstätigkeit ohne Eintrag im Handelsregister mit geringer Geschäftstätigkeit am Wohnsitz. Im Gegensatz zu ihrem Fall würde ihres Erachtens in den erwähnten Fällen die Steuerbefreiung wohl gewährt (vorne E. 2.4). Solche Konstellationen sind nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, weshalb das Verwaltungsgericht, wie bereits die Vorinstanz, sie nicht zu beurteilen hat. Ob die allfällige unterschiedliche Handhabung anderer Fälle sachgerecht ist, kann offenbleiben. Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass angesichts der rechtlichen Bedeutung des Rechtsdomizils fraglich scheint, ob Fälle ohne Handelsregistereintrag vergleichbar sind und daher gleichbehandelt werden sollten.

### **E. 3.6**

Ein anderes Auslegungsergebnis käme einer den Justizbehörden grundsätzlich verwehrten Gesetzeskorrektur gleich (vgl. VGE 2020/106 vom 26.5.2021 E. 4.3). In diesem Zusammenhang ist auf vier jüngst eingereichte, noch nicht abschliessend behandelte parlamentarische Vorstösse betreffend die nachträgliche Steuerbefreiung hinzuweisen (Geschäfts-Nrn.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.03.2023, Nr. 100.2023.3U, Seite 12 2022.RRGR.237, 2022.RRGR.416, 2022.RRGR.434, 2023.RRGR.111). Diese zeigen, dass Mitglieder des Grossen Rates Klärungs- und Anpassungsbedarf sehen (vgl. auch die Debatte zur am 13.3.2023 mit 72 Ja- zu 62 Nein-Stimmen angenommenen Motion 143-2022 [2022.RRGR.237], einsehbar unter: <[www.gr.be.ch](http://www.gr.be.ch)>, Rubriken «Geschäfte/Geschäftssuche», sowie die ebd. abrufbare Vorstossantwort des Regierungsrats RRB 1271/2022 vom 30.11.2022). Für die vorliegende Konstellation ist insbesondere die Motion 294-2022 vom 8. Dezember 2022 (Geschäfts-Nr. 2022.RRGR.434) von Interesse: Mit Blick auf die Anwendung der Art. 11a f. HG in der Praxis wird beantragt, die Bestimmungen dahingehend zu ändern, dass eine vollumfängliche Steuerbefreiung auch dann gewährt wird, wenn nicht das ganze Grundeigentum ununterbrochen, persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck dient, sondern eine geschäftliche Nutzung oder eine Nutzung durch Drittpersonen vorliegt, solange «die private (ununterbrochene, persönliche und ausschliessliche) Nutzung des Erwerbers zu Wohnzwecken überwiegt». Um die nachträgliche Steuerbefreiung so zu regeln und den Steuerbefreiungstatbestand dergestalt auszuweiten, ist ein entsprechender Entscheid des Gesetzgebers notwendig. In diesem Sinn ist in der Motion denn auch festgehalten, dass im Rahmen der Revision festzulegen sei, «anhand welcher Grösse (z.B. Geschossflächen) der überwiegende Anteil zu definieren ist und ab welchem Prozentsatz ein Überwiegen anzunehmen ist». Die Justizbehörden dürfen diesen wesentlichen Entscheiden nicht vorgreifen, dies würde dem Gewaltenteilungs- und Legalitätsprinzip widersprechen. Die vorgeschlagene Gesetzesänderung erweise sich mit anderen Worten als obsolet, wäre Art. 11b Abs. 1 HG in der aktuellen Fassung im von den

Beschwerdeführenden geltend gemachten Sinn zu verstehen.

#### **E. 4**

Die Beschwerdeführenden rügen weiter die Praxisänderung der Grundbuchämter bei einem Rechtsdomizil einer Gesellschaft auf dem erworbenen Grundstück. Beim Kauf ihrer ersten Wohnung 2015 sei ihnen eine nachträgliche Steuerbefreiung gewährt worden trotz Eintrag der Adresse als Rechtsdomizil der beiden Aktiengesellschaften. Wäre ihnen die geänderte Praxis bekannt gewesen, hätten sie das Domizil der Gesellschaften an einem anderen Ort gewählt (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.03.2023, Nr. 100.2023.3U, Seite 13 deren Ort gewählt (vgl. Beschwerde S. 2; Stellungnahme vom 11.2.2023 S. 2 f.).

##### **E. 4.1**

Im Merkblatt der Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern betreffend nachträglicher Steuerbefreiung gemäss Artikel 11a und 17a HG vom 9. Februar 2016 und 5. Februar 2019 war die sog. Präponderanzmethode vorgesehen. Nach dieser wurde die Steuerbefreiung für Grundstücke, die auch Geschäftszwecken dienen, gewährt, wenn die private Nutzung überwog. Die Grundbuchämter wandten die Methode zunächst an, änderten ihre Praxis jedoch gestützt auf einen Entscheid der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK; heute: DIJ) vom 5. August 2019, in dem diese ernsthafte Zweifel daran äusserte, dass die Praxis der Grundbuchämter mit der Voraussetzung der ausschliesslichen Wohnnutzung gemäss Art. 11b HG zu vereinbaren sei (vgl. Entscheid 2017.JGK.6696 vom 5.8.2019 E. 5.2; bestätigt im Entscheid 2019.JGK.6034 vom 20.2.2020 E 4.2; Handbuch des Kantonalen Grundbuchamts für den Verkehr mit den Grundbuchämtern und die Grundbuchführung vom 1.4.2022 Ziff. 3.13.11.7, einsehbar unter: <[www.gba.dij.be.ch](http://www.gba.dij.be.ch)>, Rubriken «Grundbuch/Rechtliches/Handbuch»). Das Merkblatt wurde am 13. Mai 2020 an die aktuelle Praxis angepasst. Zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführenden aus der früheren Praxis etwas zu ihren Gunsten ableiten können.

##### **E. 4.2**

Das Merkblatt ist eine sog. Verwaltungsverordnung. Bei solchen handelt es sich um allgemeine Weisungen der vorgesetzten Behörde an die ihr unterstellten Behörden bzw. Bestimmungen generell-abstrakten Inhalts, mit denen eine Behörde ihre Praxis für sich selbst oder für Dritte kodifiziert und kommuniziert. Verwaltungsverordnungen kommt keine Gesetzeskraft zu. Sie sind nur zu berücksichtigen, soweit sie im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben stehen und diese auf überzeugende und praktikable Art und Weise konkretisieren (statt vieler BVR 2021 S. 159 E. 4.3, 2018 S. 139 E. 2.3, 2012 S. 121 E. 4.1.2; VGE 2020/10/11 vom 16.2.2021, in StE 2021 B 27.7 Nr. 25 E. 3.3.2; BGE 146 V 233 E. 4.2.1, 146 I 105 E. 4.1). Bei der Änderung von Verwaltungsverordnungen – verstanden als Ausdruck der geltenden Verwaltungspraxis – sind die vom Bundesgericht entwickelten Grundsätze zu Praxisänderungen anwendbar (VGE 2016/255 vom 16.5.2017 E. 3.4). Gelangt eine Behörde zur Einsicht, dass sie das Recht bisher unrichtig angewendet hat, oder dass eine andere Rechtsanwendung den Absichten des Gesetzgebers besser entspricht, kann sie unter gewissen Voraussetzungen eine Praxisänderung vornehmen. Es müssen ernsthafte und sachliche Gründe für die neue Praxis sprechen, die Änderung muss in grundsätzlicher Weise erfolgen, das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung muss

gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit überwiegen und die Änderung darf nicht gegen Treu und Glauben verstossen (statt vieler BGE 146 I 105 E. 5.2.1 f., 140 II 334 E. 8; Tschannen/Müller/Kern, Allgemeines Verwaltungsrecht,

### **E. 4.3**

Die Voraussetzungen für eine Praxisänderung sind hier gegeben: Die Grundbuchämter des Kantons Bern änderten ihre Praxis aufgrund des Entscheids der ihnen übergeordneten DIJ vom 5. August 2019, in dem die Frage nach der Vereinbarkeit der Präponderanzmethode mit der gesetzlichen Regelung aufgeworfen wurde und der eine bessere Rechtskenntnis brachte. Der Wortlaut von Art. 11b Abs. 1 HG ist insofern klar, als er eine ununterbrochene, persönliche und ausschliessliche – und nicht eine überwiegende – Nutzung zum Wohnzweck verlangt. Die (ohnehin nur sinngemässe) Anwendung der Präponderanzmethode findet im geltenden Recht keine Grundlage, sondern widerspricht diesem vielmehr und wird, was bezeichnend ist, erst in der vorgenannten Motion erwähnt. Es sprechen somit ernsthafte und sachliche Gründe für die neue Praxis. Angesichts dessen überwiegt das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit (vgl. BGE 148 V 286 E. 9, 135 II 78 E. 3.2 [Pra 98/2009 Nr. 86]). Die Praxisänderung erfolgte zudem in grundsätzlicher Weise, was sich auch im angepassten Merkblatt zeigt. Die geänderte Praxis muss grundsätzlich sofort auch auf hängige Angelegenheiten angewendet werden (BGE 142 V 551 E. 4.1, 135 II 78 E. 3.2 [Pra 98/2009 Nr. 86]). Ein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben liegt hier nicht vor. Insbesondere handelt es sich nicht um eine Änderung im Prozessrecht, weshalb sie den Beschwerdeführenden nicht mitgeteilt werden musste. Ebenso wenig wurde ihnen die Anwendung der Präponderanzmethode individuell zugesichert (vgl. BGE 146 I 105 E. 5.2.1, 142 V 551 E. 4.1; Tschannen/Müller/Kern, a.a.O., N. 518). Das Merkblatt als generell-abstrakte Information stellt keine Vertrauensgrundlage dar (vgl. zu den Voraussetzungen des Vertrauensschutzes etwa BGE 148 II 233 E. 5.5.1, 146 I 105 E. 5.1.1; BVR 2017 S. 540 E. 6.2,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21.03.2023, Nr. 100.2023.3U, Seite 15 2015 S. 15 E. 4.1). Unter diesen Umständen ist unerheblich, ob die Beschwerdeführenden die neue Praxis im Moment der Eintragung des Rechtsdomizils auf dem fraglichen Grundstück bereits kennen konnten und sie in diesem Fall tatsächlich ein anderes Domizil gewählt hätten. Insgesamt ist nicht zu beanstanden, dass für die Prüfung einer nachträglichen Steuerbefreiung bei den Beschwerdeführenden die neue, den Absichten des geltenden Rechts «besser» entsprechende Praxis und nicht die Präponderanzmethode angewendet wurde.

### **E. 5**

Zusammenfassend erfüllten die Beschwerdeführenden die Voraussetzung, das erworbene Grundstück ununterbrochen, persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck zu nutzen, im massgebenden Zeitraum nicht. Die Vorinstanz hat somit die Verfügungen des Grundbuchamts, die Stundung aufzuheben und die Handänderungssteuer samt Zins und Gebühren zu beziehen, zu Recht bestätigt. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführenden unter Solidarhaft 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. 1 und 3 VRPG). Demnach entscheidet der Einzelrichter:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.