

BGer 9C 299/2023 vom 26. August 2024

Bundesgericht, 2024-08-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_299_2023

FR: TF 9C 299/2023 du 26 août 2024

IT: TF 9C 299/2023 del 26 agosto 2024

Regeste

Handänderungssteuern des Kantons Bern, Steuerperiode 2018 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2; Art. 89 Abs. 1, Art. 100 Abs. 1 BGG) sind erfüllt. Die Anträge des Beschwerdeführers sind zulässig.

E. 1.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft die bei ihm angefochtenen Entscheide aber grundsätzlich nur auf Rechtsverletzungen hin, die vom Beschwerdeführer geltend gemacht und begründet werden (vgl. Art. 42 Abs. 2 BGG). Hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten gilt eine qualifizierte Rügepflicht. Das Bundesgericht prüft solche Rügen, wenn sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden sind (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 145 I 26 E. 1.3). Die Anwendung des Bundesrechts und des harmonisierten kantonalen Steuerrechts prüft das Bundesgericht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2).

E. 1.2.1

Diverse Kantone erheben Handänderungssteuern (vgl. dazu näher unten E. 2 zur Handänderungssteuer im Kanton Bern). Es handelt sich um indirekte Steuern, welche nicht dem Harmonisierungsgebot von Art. 129 BV unterliegen (Art. 129 Abs. 1 BV ; Art. 1 und 2 StHG [SR 642.14]) und ausschliesslich durch das kantonale Recht geregelt werden (vgl. BGE 150 II 98 E. 5.1; 148 II 121 E. 6.1; 138 II 557 E. 4.1; Urteile 9C_118/2023 vom 11. Mai 2023 E. 1.2.1; 2C_9/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.4.1; 2C_469/2017 vom 1. Dezember 2017 E. 2.1; je m.w.H.).

E. 1.2.2

Urteile, die in Auslegung und Anwendung des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts zur Handänderungssteuer ergehen, prüft das Bundesgericht mit der auf die Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte beschränkten Kognition, namentlich Verstösse gegen das Willkürverbot (vgl. u.a. die Urteile 9C_118/2023 vom 11. Mai 2023 E. 1.2.1; 2C_469/2017 vom 1. Dezember 2017 E. 3.1).

E. 1.3

Gegenüber Urteilen auf rein kantonrechtlicher Grundlage haben die Vorbringen der Beschwerdeführer vor Bundesgericht den Anforderungen an die qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG (vgl. oben E. 1.2 einl.) zu genügen (vgl. Urteile 9C_118/2023 vom 11. Mai 2023 E. 1.2.3; 2C_853/2018 vom 28. September 2018 E. 3.3).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.1

Beim Erwerb eines Grundstücks ist dem Kanton Bern grundsätzlich eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 des Handänderungssteuergesetzes des Kantons Bern vom 18. März 1992 [HG/BE; BSG 215.326.2]). 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/BE).

E. 2.2

Der Erwerber eines Grundstücks kann bei der Grundbuchanmeldung ein Gesuch um eine nachträgliche Steuerbefreiung stellen, wenn er das Grundstück als Hauptwohnsitz nutzen will (Art. 11a Abs. 1 HG/BE).

E. 2.2.1

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/BE). Die gestundete Steuer wird nicht erhoben, wenn das Grundstück dem Erwerber als Hauptwohnsitz dient und von diesem während mindestens zweier Jahre ununterbrochen, persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck genutzt wird (Art. 11b Abs. 1 HG/BE). 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/BE).

E. 2.2.2

Der Erwerber hat gegenüber dem Grundbuchamt vor Ablauf der Stundung unaufgefordert den Nachweis zu erbringen, dass alle Voraussetzungen zur Steuerbefreiung gemäss Art. 11 b HG/BE erfüllt sind oder zum Zeitpunkt des Ablaufs der Stundung erfüllt sein werden (Art. 17a Abs. 1 HG/BE).

E. 2.2.3

Sind die Voraussetzungen zur Steuerbefreiung erfüllt, heisst das Grundbuchamt das Gesuch um eine nachträgliche Steuerbefreiung gut (Art. 17a Abs. 2 HG/BE). 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/BE).

E. 3.1

Die Vorinstanz hat zu Art. 11b Abs. 1 HG/BE allgemeine Ausführungen gemacht.

E. 3.1.1

Der Wortlaut der Bestimmung (vgl. oben E. 2.2.1) schliesse jede andere Nutzung als zum Wohnzweck klar aus. Die persönliche Nutzung zum Wohnzweck müsse ausschliesslich sein, was ohne weiteres dafür spreche, dass jeglicher andere Zweck einer Steuerbefreiung entgegenstehe. Was unter "Wohnzweck" zu verstehen sei, werde in Art. 11b HG/BE zwar nicht präzisiert. Nach allgemeinem Sprachverständnis fielen indes gewerbliche und kommerzielle Zwecke zweifelsohne nicht darunter. Angesichts des Begriffs «ausschliesslich» komme es grammatikalisch betrachtet nicht darauf an, in welchem Verhältnis eine andere Nutzung zum Wohnzweck stehe. Bereits ein auf dem Grundstück ebenfalls verfolgter Geschäftszweck stehe einer Steuerbefreiung entgegen, wobei dessen Verhältnis zur Wohnnutzung unerheblich sei. Die Bestimmung beziehe sich unmissverständlich auf das betroffene Grundstück als Ganzes. Der Erwerber müsse das gesamte Grundstück persönlich und ausschliesslich als Hauptwohnsitz nutzen. Insbesondere ergebe sich aus dem Wortlaut nicht, dass sich das Erfordernis des Hauptwohnsitzes allein auf die sich auf dem Grundstück befindliche Baute beziehe. Ansonsten könnte beispielsweise der Umschwung gewerblich genutzt werden, ohne dass dies einer Steuerbefreiung entgegenstünde. Aus demselben Grund sei auch der Erwerb eines Mehrfamilienhauses, in dem der Erwerber bloss eine oder mehrere Wohnungen selbst bewohne, nicht steuerbefreit. Dasselbe gelte, wenn ein Wohn- und Geschäftshaus erworben werde: Wohne der Erwerber darin und vermiete er Teile desselben (Geschäfts- und/oder Wohnräume), so liege keine vollumfängliche Selbstbewohnung vor, ebenso wenig sei das der Fall, wenn der Erwerber die Geschäftsräume in der Liegenschaft selbst nutze oder eine zweite Wohnung an seine Familienangehörigen vermiete.

E. 3.1.2

Wenn der Wortlaut jede andere Nutzung als zum Wohnzweck klar ausschliesse, so werde das durch die Entstehungsgeschichte bestätigt. Die Bestimmungen des HG/BE zur nachträglichen Steuerbefreiung würden 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 zugestimmt hätten (BAG 14-055). Aus dem Ganzen ergebe sich, dass der Gesetzgeber den strikten Wortlaut von Art. 11b Abs. 1 HG/BE auch nicht ansatzweise aufgeweicht habe. Damit stehe auch entstehungsgeschichtlich gesehen dem Bejahen der persönlichen und ausschliesslichen Nutzung zum Wohnzweck bereits ein auf dem Grundstück ebenfalls verfolgter Geschäftszweck entgegen, wobei dessen Verhältnis zur Wohnnutzung unerheblich sei.

E. 3.1.3

Das werde noch zusätzlich durch teleologische Gesichtspunkte bekräftigt. 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. Das stehe mit dem Ziel des Gegenvorschlags, die Steuerausfälle möglichst tief zu halten, in Einklang. Diene ein Grundstück auch einem anderen Zweck, sei der ebenfalls angestrebten Wohneigentumsförderung nicht der Vorzug zu geben. Diese komme nur in Fällen mit ausschliesslicher Wohnnutzung zum Tragen. Hinzu komme, dass das gewollt einfach ausgestaltete Veranlagungsverfahren (weiter) verkompliziert würde, 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. Ausserdem würde ein anderes Ergebnis eine unzulässige Gesetzeskorrektur darstellen.

E. 3.2

In Anwendung dieser allgemeinen Ausführungen hat die Vorinstanz zum hier zu beurteilenden Fall erwogen, dass eine ausschliesslich private Nutzung nicht gegeben sei und eine Steuerbefreiung somit nicht in Frage komme.

E. 3.2.1

Im Handelsregister sei die Rechtsdomiziladresse der "B. _____ GmbH" an der Adresse der erworbenen Liegenschaft eingetragen worden. Bereits aufgrund der Deckungsgleichheit der erworbenen Liegenschaft mit der (für die Nutzung durchaus relevanten) Rechtsdomiziladresse der Gesellschaft liege keine ausschliessliche Wohnnutzung im Sinne von Art. 11b Abs. 1 HG/BE vor. Die Domiziladresse einer GmbH im Handelsregister diene gewerblichen Zwecken der juristischen Person und nicht zum Wohnzweck des Erwerbers der Liegenschaft, weshalb bei Eintragung an derselben Adresse das fragliche Grundstück nicht mehr persönlich und ausschliesslich als Hauptwohnsitz genutzt werde. Der Eintrag sei schon deshalb nicht als unbedeutend zu werten, da die Rechtsordnung verschiedene Rechtswirkungen an den Sitz einer juristischen Person und an die im Handelsregister eingetragene Rechtsdomiziladresse anknüpfe: Das Rechtsdomizil sei die Adresse, unter der die Rechtseinheit an ihrem Sitz erreicht werden könne (Art. 2 lit. b und Art. 117 Abs. 2 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 [HRegV; SR 221.411]). Das impliziere, dass dort eine Infrastruktur vorhanden sei, die ein "administratives Leistungsangebot" garantiere. Das Rechtsdomizil sei einer der wesentlichsten Anknüpfungspunkte der Rechtseinheit in der schweizerischen Rechtsordnung. Die Gründe für den Eintrag der Wohnadresse des Beschwerdeführers als Rechtsdomizil spielten unter diesen Umständen keine Rolle.

E. 3.2.2

Die Domiziladresse impliziere zudem eine - wenn auch nur geringe - Geschäftstätigkeit auf dem betroffenen Grundstück. So müsse an dieser Adresse zumindest die Post entgegengenommen werden. Dann könne es auch nicht mehr darauf ankommen, dass die Administration und die eigentliche Geschäftstätigkeit der GmbH nicht an ihrem Rechtsdomizil erfolgten und dort nicht direkt ein Ertrag erwirtschaftet werde.

E. 4

Gegen das angefochtene Urteil bringt der Beschwerdeführer mehrere Einwendungen vor, die eine Gutheissung seiner Anträge aber nicht zu rechtfertigen vermögen.

E. 4.1

Soweit er damit überhaupt der ihm obliegenden qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht (vgl. oben E. 1.3) zu genügen vermag, gelingt es ihm nicht - wie das angesichts der beschränkten bundesgerichtlichen Kognition gegenüber Anwendungen rein kantonalen Rechts (vgl. oben E. 1.2.2) erforderlich wäre -, die vorinstanzliche Auslegung von Art. 11b Abs. 1 HG/BE als geradezu willkürlich erscheinen zu lassen.

E. 4.1.1

Unzureichend begründet ist die Beschwerde insbesondere dort, wo der Beschwerdeführer sich (teilweise massiv) im Ton vergreift (S. 14 unten: "schikanieren", "beängstigend", "Dieses Vorgehen ist in einem Rechtsstaat nicht tolerierbar, vielmehr erinnert es an totalitär geführte Staaten"; "noch besorgniserregender") oder haltlose Vermutungen aufstellt ("Man könnte fast davon ausgehen, die Behörden hätten bewusst Bürger ins Messer laufen lassen wollen"; vgl. dazu auch Art. 42 Abs. 6 BGG).

E. 4.1.2

Wenn die Vorinstanz zum Schluss gelangt ist, dass (auch) jegliches Erzielen eines Ertrags der Qualifikation als "persönlich und ausschliesslich zum Wohnzweck" genutzt (Art. 11b Abs. 1 HG/BE) schade, so erweist sich diese Auslegung im Ergebnis nicht als geradezu willkürlich. Das gilt schon deswegen, weil das Verwaltungsgericht sich für seine Auslegung auf den Wortlaut der massgeblichen Bestimmung hat stützen können, der jede andere Nutzung als zum Wohnzweck klar ausschliesst (vgl. oben E. 3.1.1). Die im angefochtenen Urteil vertretene Auffassung wird zusätzlich durch die Entstehungsgeschichte bestätigt und durch teleologische Gesichtspunkte bekräftigt (vgl. oben E. 3.1.2 u. 3.1.3).

E. 4.1.3

Eine schlechterdings unhaltbare Auslegung von Art. 11b Abs. 1 HG/BE liegt insbesondere nicht darin, dass das Verwaltungsgericht eine mit dem Erfordernis einer ausschliesslichen Selbstnutzung zum Wohnen nicht zu vereinbarende minimale Geschäftstätigkeit bereits durch die blossе Verwendung der Wohnadresse als Briefkastendomizil der GmbH angenommen hat: Es könne nicht darauf ankommen, ob eine inhaltliche geschäftliche Tätigkeit vorgenommen worden sei, sondern einzig darauf, dass die GmbH ihren Sitz an demselben Ort habe. Wohl liesse sich die Vernachlässigung des reinen Briefkastendomizils bei der Beurteilung des konkreten Sachverhalts ebenfalls vertreten. Indes genügt eine andere mögliche - und gegebenenfalls sogar überzeugendere - Auslegungsart nicht, um den angefochtenen Entscheid als willkürlich zu qualifizieren. Im Übrigen gebietet es am ebenfalls kumulativ notwendigen Element der persönlichen Nutzung, wenn eine im Handelsregister eingetragene juristische Person an der nämlichen Adresse ihr Domizil hat. Der Beschwerdeführer muss sich hier die Publizitätswirkung des Handelsregistereintrags entgegenhalten lassen.

E. 4.2

Daran vermag auch nichts zu ändern, wenn der Beschwerdeführer dem angefochtenen Urteil entgegenhält, es beruhe auf offenkundig unzutreffenden bzw. unvollständigen Sachverhaltsfeststellungen.

E. 4.2.1

Im Wesentlichen wendet er ein, die Vorinstanz habe nicht aufgezeigt, dass am Wohnsitz tatsächlich Arbeiten der GmbH ausgeführt worden seien. In Wirklichkeit sei an der privaten Adresse weder die Post empfangen worden noch eine Erstbearbeitung der Aufträge erfolgt,

weder Miete entgegengenommen noch ein Büro eingerichtet worden.

E. 4.2.2

Indessen hat sich das Verwaltungsgericht nicht auf eine minimale tatsächliche Geschäftstätigkeit der GmbH an der privaten Wohnadresse gestützt (vgl. oben E. 3.2.1 u. 3.2.2), sondern - ohne in Willkür zu verfallen (vgl. oben E. 4.1) - bereits das dortige Bestehen eines blossen Briefkastendomizils genügen lassen, um eine Steuerbefreiung auszuschliessen.

E. 4.3

Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, das angefochtene Urteil beruhe auf einer grundlegenden Praxis-Änderung der Berner Behörden aus dem Jahr 2019, welche als solche gegen den Verfassungsgrundsatz von Treu und Glauben gemäss Art. 5 Abs. 3 BV verstosse.

E. 4.3.1

Es ist unbestritten, dass im Merkblatt der Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern betreffend nachträglicher Steuerbefreiung gemäss Artikel 11a und 17a HG/BE vom 9. Februar 2016 und 5. Februar 2019 die sog. Präponderanzmethode ausdrücklich vorgesehen war. Nach dieser Methode wurde die Steuerbefreiung für Grundstücke, die auch Geschäftszwecken dienten, 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/BE zu vereinbaren sei. Das Merkblatt wurde am 13. Mai 2020 an die aktuelle Praxis angepasst (vgl. zum Ganzen E. 4.1 des angefochtenen Urteils).

E. 4.4

Hier erübrigt sich, über die besagte Praxisänderung mit Blick auf einen allfälligen Verstoss gegen Art. 5 Abs. 3 BV im Allgemeinen zu urteilen. Selbst in Bezug auf den konkreten Einzelfall ist fragwürdig, ob der Beschwerdeführer überhaupt der ihm obliegenden qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht (vgl. oben E. 1.3) zu genügen vermag. Auf jeden Fall gelingt es ihm nicht - wie das angesichts der beschränkten bundesgerichtlichen Kognition gegenüber Anwendungen rein kantonalen Rechts (vgl. oben E. 1.2.2) erforderlich wäre -, die vorinstanzliche Auslegung von Art. 11b Abs. 1 HG/BE als gegen Art. 5 Abs. 3 BV verstossend erscheinen zu lassen. Ebenso wenig ist ersichtlich, wie dem Verwaltungsgericht eine Verletzung des Verbots rechtsungleicher Behandlung gemäss Art. 8 BV oder ein überspitzter Formalismus vorzuwerfen wäre.

E. 5.1

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 5.2

Bei diesem Verfahrensausgang wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig; eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 65 f. u. 68 BGG).