

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2016 267 vom 10. Dezember 2013**

BE Verwaltungsgericht, 2013-12-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2016\\_267](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2016_267)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2016 267 du 10 décembre 2013

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2016 267 del 10 dicembre 2013

## **Regeste**

Handänderungssteuer (Entscheid der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern vom 22. August 2016 - 32.13-14.14) | 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]). 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). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägung einzutreten.

### **E. 1.2**

Anfechtungsobjekt ist der Entscheid der JGK vom 22. August 2016. Er hat die Einspracheverfügung des Grundbuchamts vom 21. Februar 2014 ersetzt; diese gilt als inhaltlich mitangefochten (sog. Devolutiveffekt der Beschwerde; vgl. BVR 2010 S. 411 E. 1.4; s. auch BGE 136 II 539 E. 1.2). Soweit der Beschwerdeführer auch die Aufhebung der Einspracheverfügung beantragt, ist auf die Beschwerde daher nicht einzutreten.

### **E. 1.3**

Der Streitwert beträgt weniger als Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerde in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.09.2017, Nr. 100.2016.267U, Seite 4 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

### **E. 1.4**

Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

### **E. 2.1**

Der zivilrechtliche Eigentumsübergang von Grundstücken unterliegt der Handänderungssteuer (Art. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 Bst. a HG). Die Steuer wird aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, welche die Käuferschaft der Veräusserin oder dem

Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (Art. 6 HG). Bei Kaufverträgen über eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit und bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit erworben wird, ist die Steuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu bemessen (Art. 6a HG). Sie beträgt 1,8 % (Art. 11 Abs. 1 HG).

### **E. 2.2**

Mit Art. 6a HG wollte der Gesetzgeber eine (namentlich) vom Bau- fortschritt unabhängige Rechtsgrundlage für die Bemessung der Handän- derungssteuer schaffen, um die steuerliche Gleichbehandlung der Käufer- schaft bereits bebauter Grundstücke mit Personen zu gewährleisten, die eine künftige Baute erwerben (vgl. Nachtrag zum Vortrag des Regierungs- rats vom 19. März 1997, in Tagblatt des Grossen Rates 1998, Beilage 22 [nachfolgend: Vortrag zu Art. 6a HG], S. 6 ff.; Tagblatt des Grossen Rates 1998, S. 700 ff., insb. 705 [Votum Rytz]). Eingefügt wurde die in Art. 6a HG verankerte Bemessungsgrundlage aufgrund einer wirtschaftlichen Ausle- gung von Art. 6 HG. Anlass dafür war eine Praxisänderung des Verwal- tungsgerichts: Danach bemisst sich die vermögensrechtliche Leistung der Käuferschaft auch nach dem Preis der noch zu erstellenden Baute, wenn der Werkvertrag aus wirtschaftlicher Sicht derart eng mit dem Kaufvertrag zusammenhängt, dass nicht die Herstellung, sondern die Übertragung im Vordergrund steht, mithin der Vertragsgegenstand auch den Kauf einer

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.09.2017, Nr. 100.2016.267U, Seite 5 künftigen Sache umfasst (BVR 1997 S. 344 mit Verweis auf BVR 1995 S. 267; vgl. VGE 2016/340 vom 9.8.2017 [zur Publ. bestimmt; noch nicht rechtskräftig] E. 2.4, 2012/470 vom 5.1.2015 E. 2.3, 2010/45 vom 8.10.2010 E. 3.3, je mit Hinweisen).

### **E. 2.3**

Nach der Rechtsprechung zu Art. 6a HG ist dann vom Erwerb einer künftigen Sache auszugehen, wenn Kauf- und Werkvertrag derart verbun- den sind, dass der eine Vertrag ohne den anderen nicht zustande gekom- men wäre, oder der eine doch jedenfalls den Beweggrund für den Ab- schluss des anderen bildete. Auf die äussere Form und Bezeichnung der Verträge kommt es nicht an (reiner Kaufvertrag über eine schlüsselfertige Baute, kombinierter Kauf-/Werkvertrag, separate Kauf- und Werkverträge). Ebenso wenig ist erforderlich, dass die Verträge von den gleichen Parteien abgeschlossen worden sind; so kann der Werklohn trotz fehlender tatsäch- licher oder wirtschaftlicher Identität der Verkäuferin bzw. des Verkäufers des Grundstücks und der Werkunternehmerin bzw. des Werkunternehmers auch dann in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn auf dem Kaufgrundstück bereits vor der Handänderung eine Baubewilligung erteilt worden ist und die Käuferschaft mit dem Generalunternehmen einen Werkvertrag nach Massgabe der bereits bewilligten Pläne für die Überbau- ung des Grundstücks abschliesst. Die gegenseitige Abhängigkeit muss sich aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Vertrags- schlusses ergeben. Es genügt, dass das Geschäft seinem wirtschaftlichen Gehalt nach dem Kauf einer künftigen Sache (meist schlüsselfertigen Baute) gleichkommt, mithin Erwerbsobjekt der Boden mitsamt der zu er- stellenden Baute bildet. Sind hingegen die (nacheinander oder auch gleich- zeitig abgeschlossenen) Verträge wirklich unabhängig voneinander und ist die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, tatsäch- lich noch frei, kann der Werklohn nicht der Handänderungssteuer unterstellt

werden (VGE 2016/340 vom 9.8.2017 [zur Publ. bestimmt; noch nicht rechtskräftig] E. 3, 2012/470 vom 5.1.2015 E. 2.2, 22314 vom 28.3.2006, in BN 2006 S. 231 E. 3.1 [bestätigt durch BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006]; vgl. auch BVR 1997 S. 344 E. 3).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.09.2017, Nr. 100.2016.267U, Seite 6

#### **E. 2.4**

Für die Klärung der Frage, ob die für die Steuerbemessung massgebende Gegenleistung allein im Landpreis oder aber im Landpreis und Werklohn zu erblicken sei, ist in erster Linie von Bedeutung, ob die beiden Verträge aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Vertragsschlusses als Einheit zu verstehen sind. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts liegt ein solcher Vertragsverbund nicht nur dann vor, wenn zwischen Verkäuferschaft und Werkunternehmen eine tatsächliche oder wirtschaftliche Identität besteht oder diese doch zumindest zusammengewirkt haben. Das Gericht hat vielmehr die Anwendbarkeit Art. 6a HG schon mehrfach auch in Fällen bejaht, wo die Verkäuferschaft und das Werkunternehmen nicht (gegen aussen sichtbar) zusammengewirkt haben. Entscheidende Indizien für die faktische und/oder rechtliche Bindung der Käuferschaft in Bezug auf den Bau eines Gebäudes oder einer Wohnneinheit bildeten dabei etwa die Verpflichtung zur Bezahlung eines Reugelds bzw. der Verlust von bereits bezahlten Projektierungskosten, falls nicht ein bereits involviertes Werkunternehmen beauftragt wird (z.B. VGE 2010/45 vom 8.10.2010), der Abschluss eines Werkvertrags vor dem Landkauf (VGE 22314 vom 28.3.2006, in BN 2006 S. 231 E. 3.3 [bestätigt durch BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006 E. 2.3]; vgl. auch den vor Inkrafttreten von Art. 6a HG ergangenen VGE 20554 vom 16.3.1999 E. 5b [bestätigt durch BGer 2P.123/1999 und 2P.198/1999 vom 25.7.2000 E. 2b]), die zeitliche Nähe zwischen Landkauf und Abschluss der Werkverträge beim Kauf einer Parzelle, die Teil einer Gesamtüberbauung bildete und zuvor schlüsselfertig überbaut zum Verkauf angeboten worden war, wobei die Käuferschaft für den Bau des sich optisch nahtlos in die Gesamtüberbauung einfügenden Einfamilienhauses das mit dem Vorprojekt befasste Architekturbüro beauftragt hat (VGE 2012/470 vom 5.1.2015) sowie der Eintritt in einen bereits bestehenden Totalunternehmerwerkvertrag, welcher der (neuen) Bauherrschaft betreffend Art und Zeitpunkt der Überbauung sowie das ausführende (Total-)Unternehmen kaum Spielraum lässt (VGE 2016/340 vom 9.8.2017 [zur Publ. bestimmt; noch nicht rechtskräftig], 23437 vom 28.5.2009).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.09.2017, Nr. 100.2016.267U, Seite 7

#### **E. 3**

Unter den Parteien ist strittig, ob sich die vom Beschwerdeführer zu leistende Handänderungssteuer nur auf dem Landpreis oder auch auf dem Werkpreis bemisst.

##### **E. 3.1**

Dabei ist von folgendem Sachverhalt auszugehen: Am 13. Juni 2013 beauftragte der Beschwerdeführer die B. \_\_\_\_\_ AG, auf der Parzelle Nr. 1 \_\_\_\_\_ ein Einfamilienhaus «nach der B. \_\_\_\_\_-Modellvorgabe spez.» zu projektieren. Gegen ein Entgelt von Fr. 30'000.-- verpflichtete sich die B. \_\_\_\_\_ AG zu «Vorabklärungen bezüglich Baulandparzelle, Bebaubarkeit, Baugesetz etc.», zur Durchführung eines «Kunden-Archi-

tekten-Gespräch[s]», zur Ausarbeitung eines Vorprojekts samt Projektplänen sowie zur Einreichung des Baugesuchs. Die Parteien vereinbarten, dass die Projektierungskosten an einen späteren Werkvertrag angerechnet werden, falls der Beschwerdeführer die B. \_\_\_\_\_ AG mit dem Bau des Einfamilienhauses beauftragt. Am 26. August 2013 schloss der Beschwerdeführer mit der C. \_\_\_\_\_ AG einen Kaufvertrag über das Grundstück Nr. 1\_\_\_ ab. Nur zwei Tage später, am 28. August 2013, unterzeichnete er das Baugesuch, reichte vom 20. und 29. August 2013 datierende Pläne ein und schloss am 29. November 2013 bzw. 9. Dezember 2013 den Werkvertrag mit der B. \_\_\_\_\_ AG für den Bau eines Hauses nach dem Modell «...» zu einem Preis von Fr. 437'690.-- (inkl. Zusatzleistungen bzw. Rabatte zufolge entfallender Leistungen) ab (vgl. zum Ganzen Beilagen zur Vernehmlassung des Grundbuchamts vom 25.8.2015 an die JGK, nachfolgend: Beilagen Grundbuchamt).

### **E. 3.2**

Gegen den von der JGK bestätigten Einbezug des Werkpreises als Bemessungsgrundlage macht der Beschwerdeführer in sachverhaltlicher Hinsicht geltend, er sei in Bezug auf die Wahl des Werkunternehmens und der Art der Überbauung frei gewesen. Die vorgängige Abklärung der Realisierbarkeit des Bauprojekts vermöge daran nichts zu ändern. Die Verkäuferin habe seine und drei weitere Einfamilienhausparzellen der Überbauung Brückfeld ohne Vorgaben veräussert. Zwei der anderen Käuferschaften hätten ihr Grundstück «unter Beizug eines Architekten» überbaut und seien

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.09.2017, Nr. 100.2016.267U, Seite 8 nur auf dem Landpreis besteuert worden, wohingegen er und die dritte Partei, die ein anderes Fertighausunternehmen gewählt habe, auf dem Gesamtpreis besteuert worden seien. Diese Ungleichbehandlung sei umso stossender, als alle diese Personen ihr Grundstück in der Absicht erworben hätten, darauf ein Einfamilienhaus zu bauen (vgl. Beschwerde S. 3 f., 10 ff.).

### **E. 3.3**

Anlass für die in Art. 6a HG kodifizierte Praxis des Verwaltungsgerichts waren insbesondere Überlegungen der Rechtsgleichheit: Wer mit dem Land ein noch zu bauendes, aber (auf dem Papier) in den wesentlichen Merkmalen bereits vorbestimmtes Haus miterwirbt, soll gleich behandelt werden wie eine Käuferschaft, deren Haus schon gebaut ist (BVR 1997 S. 344 E. 3c/cc). Ist die Käuferschaft im Zeitpunkt des Landerwerbs hinsichtlich der Art und Weise der Überbauung des Grundstücks nicht mehr frei, hat die Besteuerung unabhängig vom Baufortschritt zu erfolgen. Ob in solchen Fällen lediglich detaillierte und verbindliche Pläne bestehen, ob erst der Baugrund vorbereitet worden ist oder der Bau kurz vor der Vollendung steht, soll keine Rolle spielen. Ist der Wille der Käuferschaft im Zeitpunkt des Landkaufs auch auf den Erwerb eines bestimmten Hauses bzw. einer bestimmten Wohneinheit gerichtet, rechtfertigt sich keine unterschiedliche Besteuerung je nach Baubeginn bzw. Baufortschritt (vorher E. 2.2; angefochtener Entscheid E. 4.2). Bei den Absichten der Käuferschaft handelt es sich um eine innere Tatsache, die nur schwer zu beweisen ist. Wenn der direkte Beweis nicht möglich ist, darf auf das äussere Verhalten einer Person, die konkreten Umstände oder andere Indizien abgestellt werden (BGE 140 III 193 E. 2.2.1, 134 III 452 E. 4.1; BVR 2012 S. 58 E. 4.1).

### **E. 3.4**

Die Vorinstanz hat in Übereinstimmung mit dem Grundbuchamt insbesondere aufgrund des Bestehens eines Vorvertrags sowie des unmittelbaren Aufeinanderfolgens von Landkauf, Baugesuchseinreichung und Unterzeichnung des Werkvertrags geschlossen, der Beschwerdeführer habe mit dem Landkauf auch ein schlüsselfertiges Einfamilienhaus erworben (angefochtener Entscheid E. 5.2). Soweit dieser geltend macht, er sei in seiner Entscheidung frei gewesen, mit wem und wie er das Grundstück überbauen will (vgl. Beschwerde S. 3 f.), kann ihm nicht gefolgt werden: Mit

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.09.2017, Nr. 100.2016.267U, Seite 9 dem «Projektierungsauftrag» vom 13. Juni 2013 hat der Beschwerdeführer die B.\_\_\_\_\_ AG nicht nur beauftragt, die Bebaubarkeit des noch zu erwerbenden Grundstücks zu prüfen, sondern auch ein Vorprojekt und Projektpläne im Massstab 1:100 auszuarbeiten sowie ein Baugesuch einzureichen (vgl. Beilage 1 Grundbuchamt). Gestützt auf die Umstände ist davon auszugehen, dass er bereits bei der Auftragserteilung, spätestens aber im Zeitpunkt des Landkaufs wusste, welches Hausmodell aus dem Angebot der B.\_\_\_\_\_ AG realisiert werden soll (vgl. Beilage 16 Grundbuchamt). Umgekehrt durfte er beim Abschluss des «Projektierungsauftrags» damit rechnen, die im Vertrag genannte Parzelle später tatsächlich erwerben zu können. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers (vgl. Beschwerde S. 8 mit Hinweis auf Roland Pfäffli, Rechtsprechung und ausgewählte Rechtsfragen 2015, in BN 2015 S. 139 ff., 196) stellt bereits dieser zeitliche Ablauf ein gewichtiges Indiz für den Kauf einer künftigen Sache dar: Ohne eine Verbindung zwischen den beiden Verträgen würde die Käuferschaft von einem solchen Vorgehen Abstand nehmen, um nicht Gefahr zu laufen, die erheblichen Projektierungskosten unnötig ausgegeben zu haben. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer die Auslagen von Fr. 30'000.-- für die Ausarbeitung eines konkreten, detaillierten Bauprojekts verloren hätte, wenn er das Land später nicht hätte erwerben können bzw. sich nach dem Landkauf gegen den Bau mit der B.\_\_\_\_\_ AG entschieden hätte, zeigt deutlich, dass eine gewisse Verbindung zwischen den Verträgen bestand und er in seiner Entscheidung, mit wem und wie er das Grundstück überbauen will, nicht mehr frei war (vgl. Rechtsprechungsübersicht vorne E. 2.4). Die geltend gemachten allgemeinen Vorteile beim Kauf eines Fertighauses (vgl. Beschwerde S. 5 f.) gehen an der Sache vorbei und sind nicht geeignet, die für den Kauf einer künftigen Sache sprechenden Indizien zu widerlegen (vgl. auch hinten E. 3.6).

### **E. 3.5**

Der Beschwerdeführer rügt eine unsachgerechte Ungleichbehandlung in Bezug auf die Käuferinnen und Käufer der benachbarten Parzellen, die ihr Land nicht mit einer Anbieterin von Fertighäusern haben überbauen lassen (vgl. Beschwerde S. 3 f., 10 ff.). Er macht jedoch keine Ausführungen dazu, ob die von den Vorinstanzen als wesentlich erachteten Umstände (vgl. E. 3.4 hiervor) bei diesen Handänderungen auch gegeben waren. So ist nicht aktenkundig, ob die Nachbarinnen und Nachbarn im Zeit-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.09.2017, Nr. 100.2016.267U, Seite 10 punkt des Landerwerbs bzw. vorher mit der B.\_\_\_\_\_ AG oder einem anderen Unternehmen einen «Projektierungsauftrag» abgeschlossen haben. Unbekannt ist ebenfalls, ob auch sie unmittelbar nach dem Landkauf ein Baugesuch eingereicht haben. Der Vorwurf der ungerechtfertigten Ungleichbehandlung scheidet daher bereits an der mangelnden Vergleichbarkeit. Doch selbst wenn diese Käuferschaften ebenfalls einen «Projektierungsauftrag» abgeschlossen hätten, wäre der Sachverhalt nicht vergleichbar:

Anders als der Beschwerdeführer hätten sie sich in diesem Fall trotz Anrechnung der Projektierungskosten an einen späteren Bauauftrag durch diesen Vertrag offenbar nicht gebunden gefühlt. Ihr Wille wäre demnach im Zeitpunkt des Landkaufs nicht auch auf den Erwerb eines bestimmten (schlüsselfertigen) Einfamilienhauses gerichtet gewesen. Aus ihrem Verhalten wäre vielmehr zu schliessen, dass sie sich – trotz allfälligen finanziellen Folgen – vorbehalten hätten, kein Fertighaus zu erwerben, sondern ihr Land unter Beizug eines Architekturbüros nach eigenen Vorstellungen zu überbauen. Der Beschwerdeführer erkennt, dass nicht entscheidend ist, ob die allen vier Käuferschaften gemeine Absicht bestand, das Bauland mit einem Einfamilienhaus überbauen zu lassen. Zu prüfen ist vielmehr, ob diese Absicht auch den Abschluss eines bestimmten Werkvertrags mit einem bestimmten Unternehmen mit- umfasste. Der Beschwerdeführer bringt nichts vor, was erkennen liesse, dass die bloss auf dem Landpreis besteuerten Nachbarinnen und Nachbarn im Zeitpunkt des Landerwerbs einen solchen Entscheid gefasst hätten. Unterscheidet sich der zu beurteilende Sachverhalt in den tatbestands- relevanten und damit wesentlichen Punkten, liegt keine rechtsungleiche Behandlung vor (vgl. etwa BGE 139 II 49 E. 7.1 [Pra 102/2013 Nr. 33]; BVR 2013 S. 85 E. 8.1). Im Gegenteil liesse sich mit dem Rechtsgleichheitsgebot kaum vereinbaren, wenn der Beschwerdeführer ausschliesslich auf dem Landpreis besteuert würde, obwohl sein Wille schon im Zeitpunkt des Landkaufs auf den Erwerb eines bestimmten schlüsselfertigen Hauses, mithin auf den Kauf einer künftigen Sache gerichtet war (vgl. auch E. 4.2 f.).

### **E. 3.6**

Soweit der Beschwerdeführer eine Ungleichbehandlung darin erkennt, dass eine Käuferschaft, die mit einem «Fertighausanbieter/GU» baut, immer auch auf dem Werkpreis Handänderungssteuern zu leisten hat

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.09.2017, Nr. 100.2016.267U, Seite 11 (Beschwerde S. 11 ff.), gibt er die Rechtsprechung zu Art. 6a HG sowie die Erwägungen der Vorinstanz unzutreffend wieder. Nicht jede Zusammenarbeit mit einer Anbieterin von Fertighäusern führt zur Anwendbarkeit von Art. 6a HG. Diese Bestimmung greift beim Kauf von Fertighäusern erst dann, wenn wie im vorliegenden Fall aufgrund der konkreten Umstände geschlossen werden muss, dass die Käuferschaft beim Landkauf nicht mehr frei war in ihrem Entscheid darüber, mit wem und wie sie ihr Grundstück überbauen will. Mit diesem wesentlichen Unterscheidungskriterium setzt sich der Beschwerdeführer nicht auseinander, weshalb sich Weiterungen dazu erübrigen. Dies gilt auch in Bezug auf die unter Hinweis auf Art. 8 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) geltend gemachte «Verletzung des Kerngehalts des Rechtsgleichheitsgebotes» (vgl. Beschwerde S. 10): Bei der Klärung der Frage, ob der Wille der Käuferschaft auf den Erwerb eines bestimmten Hauses bzw. einer bestimmten Wohneinheit gerichtet war, bildet die Art des Werkvertrags nur eines von verschiedenen Indizien. Käuferinnen und Käufer, die kein Fertighaus erwerben und nicht mit einem Generalunternehmen zusammenarbeiten, können aufgrund (anderweitiger) rechtlicher oder finanzieller Bindungen in ihrem Entscheid betreffend die Überbauung der Parzelle genauso eingeschränkt sein, was jeweils gestützt auf die gesamten Umstände geprüft und gegebenenfalls bejaht wird (vgl. VGE 2012/470 vom 5.1.2015; vorne E. 2.4). Von einer «stereotype[n] Benachteiligung des GU-Kunden» kann daher keine Rede sein, und die sinngemäss geltend gemachte Verletzung des Diskriminierungsverbots (Art. 8 Abs. 2 BV) erweist sich von vornherein als haltlos.

### **E. 4**

Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, Art. 6a HG finde auf sog. Dreipartei- enverhältnisse nur sehr restriktiv Anwendung: Ist die Verkäuferschaft des Landes mit dem Werkunternehmen nicht identisch, sei der Einbezug des Werkpreises als Bemessungsgrundlage nur dann gerechtfertigt, wenn diese beiden Parteien so zusammenarbeiten würden, dass die Käufer- schaft gezwungen sei, ein bestimmtes Bauprojekt in Form einer sog. Bau- bindung zu übernehmen (vgl. Beschwerde S. 6 ff., 17).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.09.2017, Nr. 100.2016.267U, Seite 12

#### **E. 4.1**

Der Beschwerdeführer sieht sein Verständnis von Art. 6a HG in der von Toni Amonn geäußerten Kritik an der Rechtsprechung zu dieser Be- stimmung bestätigt (vgl. Toni Amonn, Handänderungssteuer bei schlüs- selfertigen Bauten, in BN 2011 S. 154 ff.). Der Autor vertritt die Auffassung, dass wirtschaftlich (nur) dann vom Erwerb einer schlüsselfertigen Baute gesprochen werden könne, wenn die Dispositionsfähigkeit der Käuferschaft erheblich eingeschränkt sei. Dies könne sich aus einer engen wirtschaftli- chen oder rechtlichen Verbindung zwischen Verkäuferschaft und Werkliefe- rantin bzw. -lieferant ergeben oder wenn eine «Baubindung» bestehe. Das Gleiche gelte bei Gesamtüberbauungen, weil die Käuferschaft das von der Verkäuferschaft «aufgegleiste» und ihr so angebotene Projekt übernehmen müsse (Toni Amonn, a.a.O., S. 164). Es gehe mithin bei Art. 6a HG um die Erfassung von Sachverhalten, bei denen die Käuferschaft auf die Gebäu- deerstellung bzw. -vollendung keinen massgeblichen Einfluss mehr habe oder zu nehmen brauche, weil Konzeption und Projektierung bereits von der Verkäuferschaft veranlasst und die Werkverträge von ihr geprägt wor- den seien (Toni Amonn, a.a.O., S. 165 f.). Habe hingegen nicht die Ver- käuferschaft, sondern die Käuferschaft selbst ihre Dispositionsfreiheit ein- geschränkt, sei dies unerheblich. So bewirkten etwa Projektstudien und dergleichen, welche die Käuferschaft aus freien Stücken veranlasst habe, keine Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag, die dem Kauf einer künftigen Sache gleichkomme. Obschon solche Abklärungen Kosten verur- sachen würden, sei die Dispositionsfreiheit nicht eingeschränkt, zumindest nicht durch die Verkäuferschaft, auf die allein es bei der Abgrenzung der unter den Anwendungsbereich von Art. 6a HG fallenden Sachverhalte an- komme (Toni Amonn, a.a.O., S. 164, 166 ff.).

#### **E. 4.2**

Das Erfordernis, dass die Verkäuferschaft auf das Zustandekom- men des Werkvertrags eingewirkt haben muss, findet weder im Wortlaut noch in der Entstehungsgeschichte von Art. 6a HG eine Stütze, wie die Vorinstanz insbesondere unter Hinweis auf die Materialien (vgl. Vortrag zu Art. 6a HG S. 10 f.) zutreffend festgehalten hat (angefochtener Entscheid E. 4.1 ff., insb. 4.3). Die hiervor wiedergegebene Kritik an der Rechtspre- chung zu Art. 6a HG trägt auch dem Umstand zu wenig Rechnung, dass die dieser Bestimmung zugrunde liegende Praxis vor allem die Beseitigung einer Ungleichbehandlung des Erwerbs bestehender und künftiger Bauten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.09.2017, Nr. 100.2016.267U, Seite 13 bezweckte (vorne E. 3.3; angefochtener Entscheid E. 4.2). Von diesem Ziel liess sich auch der Gesetzgeber beim Erlass von Art. 6a HG leiten (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1998, S. 705 [Votum Rytz]). Im Zentrum der Betrachtung kann daher nicht ein allfälliges (gegen aussen sichtbares) Verhalten der Verkäuferschaft liegen (so Toni Amonn,

a.a.O., S. 165), sondern die Situation der Käuferschaft im Moment des Landerwerbs. Wer diese Situation herbeigeführt hat bzw. was die Gründe sind, weshalb sich die Käuferschaft in einer Situation fehlender Dispositionsfreiheit befindet, ist aus Rechtsgleichheitsgesichtspunkten nicht von Bedeutung. Im Übrigen war die Praxis des Einbezugs des Werkpreises in die Bemessungsgrundlage vor Inkrafttreten von Art. 6a HG nicht auf Fälle beschränkt, in denen die Verkäuferschaft mit dem Werkunternehmen identisch war (vgl. jedoch Toni Amonn, a.a.O., S. 158 ff.): Im Entscheid VGE 20554 vom 16.3.1999 prüfte das Gericht ungeachtet der fehlenden Identität von Verkäuferschaft und Bauunternehmen bzw. eines aktenkundigen Zusammenwirkens zwischen den beiden, ob die Käuferschaft frei war, wann und wie sie das Grundstück überbauen will, was gestützt auf einen vor dem Landkauf abgeschlossenen Werkvertrag samt Verpflichtung zu einer Reugeldzahlung im Fall eines Rücktritts verneint wurde (E. 5b [bestätigt durch BGer 2P.123/1999 und 2P.198/1999 vom 25.7.2000 E. 2b]). Soweit der Beschwerdeführer die in E. 2.4 wiedergegebene Rechtsprechung als zu weitgehend erachtet, kann ihm daher nicht gefolgt werden: Die Zusammenrechnung von Land- und Werkpreis unter bestimmten Voraussetzungen auch in Fällen, wo die Verkäuferschaft und das Werkunternehmen nicht identisch sind und auch nicht aktenkundig zusammengewirkt haben, beruht auf den gleichen Grundsätzen, die zur genannten Praxisänderung des Verwaltungsgerichts und letztlich zum Erlass von Art. 6a HG geführt haben (vorne E. 2.2) und liegt nicht ausserhalb des Anwendungsbereichs dieser Bestimmung.

#### **E. 4.3**

Zu Recht hält die Vorinstanz bei der Frage der Anwendbarkeit von Art. 6a HG am Willen der Käuferschaft als massgebliches Kriterium fest (angefochtener Entscheid E. 4.2; a.M. Toni Amonn, a.a.O., S. 168). Dass es sich dabei um ein entscheidendes Kriterium handelt, ergibt sich zweifelsfrei aus den Materialien (vgl. Vortrag zu Art. 6a HG S. 10; vgl. bereits VGE 20554 vom 16.3.1999 E. 5b am Ende, 5d) und beruht wiederum auf

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.09.2017, Nr. 100.2016.267U, Seite 14 dem Bestreben, vergleichbare Sachverhalte gleich zu besteuern. Abgesehen von gewissen Schwierigkeiten bei dessen Überprüfung (vorne E. 3.3) zeigen gerade die vom Beschwerdeführer genannten vermeintlichen Vergleichsfälle, wie gut sich dieses Merkmal zur Abgrenzung der Anwendbarkeit von Art. 6a HG eignet (vorne E. 3.5). – Das Auslegungsergebnis der JGK und mithin ihre Bestätigung des Einbezugs des vom Beschwerdeführer für sein Einfamilienhaus bezahlten Werkpreises in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer stehen in Einklang mit der langjährigen Rechtsprechung zu Art. 6a HG und halten der Rechtskontrolle stand. Für das Verwaltungsgericht besteht auch unter Berücksichtigung der gegen die Rechtsprechung vorgebrachten Kritik kein Anlass, davon abzuweichen.

#### **E. 4.4**

Die übrigen Vorbringen des Beschwerdeführers vermögen dieses Ergebnis nicht in Frage zu stellen: Das Bundesgericht hat vor und nach Einführung von Art. 6a HG die vom Beschwerdeführer kritisierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts (auf staatsrechtliche Beschwerde hin) bestätigt (vorne E. 2.4). Dem vom Beschwerdeführer erwähnten BGE 53 I 187 liegen eine andere rechtliche Grundlage und ein anderer Sachverhalt zugrunde, weshalb sich daraus keine für die hier interessierende Fragestellung wesentlichen Erkenntnisse gewinnen lassen. Dasselbe gilt für die Praxis in anderen

Kantonen (vgl. Beschwerde S. 8 ff.). Der Beschwerdeführer leitet aus der geltend gemachten Ungleichbehandlung auch eine Verletzung der Wirtschafts- und Vertragsfreiheit (vgl. Beschwerde S. 14 ff.) sowie des Grundsatzes der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit und Verhältnismässigkeit der Besteuerung ab (vgl. Beschwerde S. 12 ff.). Beruht die Veranlagung der Handänderungssteuer zulasten des Beschwerdeführers wie dargelegt auf einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage im kantonalen Recht und liegt keine rechtsungleiche Behandlung vor (vorne E. 3.5 f.), erübrigen sich hier weitere Ausführungen zur gerügten Verfassungswidrigkeit. Was den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anbelangt, erkennt der Beschwerdeführer zu Recht, dass dieser nur insoweit zum Tragen kommt, als es die Art der Steuer erlaubt (vgl. Beschwerde S. 13 ff.). Als Rechtsverkehrssteuer bemisst sich die Handänderungssteuer nicht nach der allgemeinen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen, sondern nach der Höhe der Gegenleistung für den Grundstückerwerb (Art. 6 HG). Die gestützt auf

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 12.09.2017, Nr. 100.2016.267U, Seite 15 Art. 6a i.V.m. Art. 11 Abs. 1 HG erfolgte Bemessung der vom Beschwerdeführer geschuldeten Handänderungssteuer steht daher nicht im Widerspruch zu Art. 127 Abs. 2 BV bzw. Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1).

#### **E. 5**

Der Beschwerdeführer beantragt als Beweismassnahme insbesondere die Befragung zahlreicher Personen. Die für die Beurteilung des Falles relevanten Fakten ergeben sich ohne weiteres aus den Akten (vorne E. 3.1, 3.4). Die Beweisanträge werden daher abgewiesen (vgl. Art. 18 VRPG; zur Zulässigkeit antizipierter Beweiswürdigung statt vieler BVR 2015 S. 557 E. 3.8, 2012 S. 252 E. 3.3.3; BGE 142 II 433 E. 4.4, 141 I 60 E. 3.3; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 18 N. 8 ff.). Bedarf es keiner weiteren Abklärungen, besteht auch kein Anlass zur Rückweisung der Sache an das Grundbuchamt bzw. an die JGK (vgl. vorne Bst. C). Die Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist abzuweisen.

#### **E. 6**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 VRPG). Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

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