

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

32.13-11.23

## Beschwerdeentscheid vom 19. November 2012

### **Handänderungssteuer (schlüselfertige Baute)**

- a Anforderungen an die Begründungspflicht von Veranlagungen der Handänderungssteuer. (E. 2)
- b Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn beim Kauf eines Einfamilienhauses, das Teil einer Gesamtüberbauung war. Die umfassende Mitwirkung des Architekturbüros, das für die Gesamtplanung der ganzen Überbauung verantwortlich war, ist ein starkes Indiz dafür, dass der Beschwerdeführer verpflichtet war, die Werkverträge mit den gleichen Unternehmen abzuschliessen, die auch die übrigen Gebäude der Gesamtüberbauung erstellt hatten. Daran ändert nichts, dass der Käufer einen Teil der Werkverträge mit Handwerkern abgeschlossen hatte, die nicht für die Gesamtüberbauung tätig waren. (E. 3-6)
- c Unzulässigkeit der reformatio in peius durch die JGK in Bezug auf die geänderte Bemessungsgrundlage. (E. 7)



### **Impôt sur les mutations (construction vendue clés en mains)**

- a Exigences concernant l'obligation de motiver les taxations dans le domaine de l'impôt sur les mutations (c. 2).
- b Addition du prix du terrain et du prix de l'ouvrage lors de l'achat d'une maison individuelle qui faisait partie d'un complexe immobilier. La participation étendue du bureau d'architecte qui était responsable de l'aménagement général de l'ensemble du complexe est un indice qui parle nettement en faveur du fait que le recourant était tenu de conclure les contrats d'entreprise avec les entreprises qui avaient aussi travaillé sur les autres constructions du complexe immobilier. Le fait que l'acheteur ait conclu une partie des contrats d'entreprise avec des artisans qui ne travaillaient pas pour le complexe immobilier ne change rien à cela (c. 3 à 6.)
- c Irrecevabilité du principe de la reformatio in peius par la JCE au sujet de la base de calcul modifiée (c. 7).

## **Sachverhalt**

### **A.**

Am 21. Oktober 2010 beurkundete Notar A. einen Kaufvertrag, gemäss dem B. von C. die Parzelle Gemeinde D. Gbbl. Nr. 1000 in der Gemeinde D. erwirbt. Der Kaufpreis wurde auf Fr. 370'000.– festgesetzt.

### **B.**

Der verurkundende Notar deklarierte und entrichtete die Handänderungssteuer auf dem Betrag von Fr. 370'000.–, also auf dem Kaufpreis des Grundstücks. In seiner Verfügung vom 6. Januar 2011 erhob das Grundbuchamt ausser auf dem Kaufpreis zusätzlich eine Handänderungssteuer auf dem Betrag von Fr. 826'000.–. Dabei handelte es sich um die im Baugesuch genannten Baukosten, welche die Käufer für die Erstellung ihres auf der Parzelle erstellten Einfamilienhauses aufwenden mussten.

### **C.**

Gegen die Verfügung des Grundbuchamts vom 6. Januar 2011 erhob B. Einsprache. In seiner Einspracheverfügung vom 3. Februar 2011 bestätigte das Grundbuchamt, Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer seien die Baukosten und der Landpreis. Die Handänderungssteuer wurde festgesetzt auf Fr. 21'528.–.

Das Grundbuchamt erwog, das fragliche Einfamilienhaus sei Teil der Überbauung E., die vom Architekturbüro X. AG bereits vor dem Grundstückkauf durch B. gesamthaft geplant worden sei. Die schlüsselfertigen Bauten seien samt dem dazugehörigen Grundstück im Internet zum Kauf ausgeschrieben worden, so dass es ausgeschlossen sei, dass jemand nur das Land hätte kaufen können, ohne auch einen Werkvertrag zur Erstellung eines Hauses abzuschliessen. Gemäss Ausschreibung hätten die Käufer nur bei der Grundrissgestaltung eine gewisse Freiheit. B. habe das Baugesuch bereits rund einen Monat nach Abschluss des Kaufvertrags eingereicht. Aus diesen Umständen sei zu schliessen, dass der Grundeigentümer nicht mehr frei gewesen sei, wann, wie und durch wen er das Land überbauen wolle.

### **D.**

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamts erhebt B. am 28. Februar 2011 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK).

In seiner Vernehmlassung vom 4. April 2011 beantragt das Grundbuchamt, die Beschwerde sei abzuweisen und die Handänderungssteuer sei auf Fr. 26'460.– festzusetzen. Es weist darauf hin, aus den eingereichten Unterlagen des Beschwerdeführers gehe hervor, dass die Gesamtkosten für das Haus höher seien als im Veranlagungsverfahren angenommen. Aus diesem Grund betrage die

Handänderungssteuer Fr. 26'460.– und nicht, wie in der Steuerveranlagung angenommen, Fr. 21'528.–.

Auf Aufforderung des instruierenden Rechtsamts beantworteten der Beschwerdeführer und das Grundbuchamt verschiedene Fragen zum Sachverhalt bzw. zur Veranlagungspraxis.

Mit Verfügung vom 6. August 2012 gab das Rechtsamt den Parteien Gelegenheit, Stellung zu nehmen zur möglichen Abänderung der angefochtenen Verfügung zu Ungunsten des Beschwerdeführers.

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

#### **1.**

Gemäss Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuern (HG; BSG 215.326.2) können Einspracheverfügungen des Grundbuchamts bei der JGK angefochten werden. B. ist mit seinem Begehren im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen, durch die ablehnende Einspracheverfügung des Grundbuchamts beschwert und somit zu deren Anfechtung befugt. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

#### **2.**

**2.1** Der Beschwerdeführer macht zunächst geltend, die Veranlagungsverfügung des Grundbuchamts vom 6. Januar 2011 sei mangelhaft oder überhaupt nicht begründet. Es sei daraus nicht ersichtlich, aus welchen Überlegungen das Grundbuchamt den Werkpreis als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer herangezogen habe. Allein aus dem Umstand, dass das Grundbuchamt ihn zur Einreichung der Werkverträge und anderer mit dem Bau zusammenhängender Unterlagen aufgefordert habe, habe er nicht schliessen können, dass Art. 6a HG Anwendung finden werde. Das Grundbuchamt hätte ihm vielmehr Gelegenheit geben sollen, vor Erlass des Einspracheentscheids zur vorgesehenen Begründung Stellung nehmen zu können.

**2.2** Gemäss Art. 52 Abs. 1 Bst. b des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) muss eine Verfügung unter anderem die Tatsachen, Rechtssätze und Gründe enthalten, auf die sie sich stützt. Diese so genannte Begründungspflicht stellt einen wesentlichen Bestandteil des verfassungsrechtlichen Gehörsanspruchs gemäss Art. 29 der Bundesverfassung (BV, SR 101) sowie Art. 26 der Verfassung des Kantons Bern vom 6 Juni 1993 (KV; BSG 101.1) dar. Die Begründungspflicht soll verhindern, dass sich die Behörde von unsachlichen Motiven leiten lässt, und dem Betroffenen ermöglichen,

die Verfügung gegebenenfalls sachgerecht anzufechten. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er als auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheides ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf welche sich ihre Verfügung stützt. Dies bedeutet indessen nicht, dass sie sich ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand im Einzelnen auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Die Behörde kann die ausdrückliche Bezugnahme auf vorgebrachte Argumente unterlassen, die sie als von vornherein unerheblich betrachtet (BGE 130 II 530 E. 4.3, MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 52 N. 6).

Die Anforderungen an die Begründungsdichte können herabgesetzt werden, wenn die wesentlichen Umstände dem Adressaten bereits bekannt waren (vgl. dazu MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 52 N. 7). Lassen die anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen einen Ermessensspielraum zu, so muss aber der Begründung entnommen werden können, wie dieser ausgeschöpft worden ist, und je grösser dieser Entscheidungsspielraum der Behörde ist, desto ausführlicher und differenzierter muss auch die Begründung ausfallen (BVR 1992 S. 376; vgl. auch MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 52 N. 8).

Die Begründungsdichte ist nebst den allgemeinen Kriterien (Entscheidungsspielraum, Komplexität von Rechts- und/oder Sachlage und Eingriffsintensität) abhängig von der Natur der Streitsache (z.B. Massenverwaltung), der Art der Verfügung (z.B. Zwischenverfügungen), des anwendbaren Verfahrens (z.B. streitiges oder nichtstreitiges Verwaltungsverfahren) sowie der Stellung der Behörde im Gefüge der staatlichen Organisation (verfügende Instanz, verwaltungsinterne Beschwerdeinstanz, Gericht, letztinstanzliches Gericht etc.). Demnach können die Anforderungen bei klarer Sach- und/oder Rechtslage oder bei Massenverfügungen herabgesetzt sein, sofern nicht komplexe Sachverhalte, eine schwierige rechtliche Würdigung oder schwere Eingriffe zu beurteilen sind oder die Umstände des Einzelfalls eine eingehende Begründung verlangen (RENÉ WIEDERKEHR, Die Begründungspflicht nach Art. 29 Abs. 2 BV und die Heilung bei Verletzung, in ZBI 2010 S. 484).

Im Allgemeinen kann sich aus der Natur der Streitsache, der Eigenart des Sachbereichs sowie des der Streitsache zugrunde liegenden Verfahrens ergeben, dass Verfügungen nur rudimentär zu begründen sind. Dies gilt beispielsweise für den Bereich der sog. Massenverwaltung, in dem oft eine Vielzahl von Entscheidungen mit ähnlichen Sachverhalten sowie einer ähnlichen Subsumtion zu fällen sind, wofür in der Regel aus verfahrensökonomischen Gründen eine knappe Begründung ausreicht (RENÉ WIEDERKEHR, a.a.O., S. 494; LORENZ KNEUBÜHLER, in

Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2008, Art. 35 N. 18). Im *Steuerrecht* genügt es, wenn aus der Veranlagungsverfügung ersichtlich wird, welche Faktoren die Behörde zur Ermittlung des steuerbaren Vermögens bzw. Einkommens berücksichtigt hat. Eine Begründung, wieso die Veranlagungsbehörde einen Abzug nicht gewährt oder gewisse Werte zum steuerbaren Vermögen hinzuzählt, hat vorerst nicht zu erfolgen. Nur wenn die Veranlagung von der Steuererklärung abweicht, hat dies die Steuerbehörde zu begründen, damit der Steuerpflichtige die geänderten oder hinzugefügten Positionen und Steuerfaktoren erkennen und sich Rechenschaft geben kann über die Gründe, wieso die von ihm gelieferten Angaben nicht übernommen wurden, wobei eine Standardisierung statthaft ist. Es genügt, die betroffenen Faktorbestandteile anzugeben, deren Betrag zu ermitteln und kurz die Motive für die Abweichung zu nennen. Erst auf Beschwerde hin sind die Gründe vollumfänglich offen zu legen (RENÉ WIEDERKEHR, a.a.O., S. 495 f.; vgl. auch den expliziten Hinweis auf eine *kurze* Begründung in Art. 175 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]).

**2.3** Weil das HG keine eigenen Bestimmungen zur Begründungspflicht der Steuerveranlagung enthält, findet der bereits zitierte Art. 52 VRPG Anwendung. Art. 17 Satz 3 HG hält lediglich fest, Abweichungen von der Selbstdeklaration seien zu begründen. Die Deklaration der Handänderungssteuer durch den Steuerpflichtigen und die Veranlagung durch das Grundbuchamt erfolgen auf demselben Formular. Die Veranlagung auf dem unteren Teil des Formulars besteht darin, dass vom Grundbuchamt eines der sechs zur Verfügung stehenden Kästchen angekreuzt werden sollte. – In der vorliegenden Veranlagungsverfügung vom 6. Januar 2011 hat der Grundbuchverwalter kein Kästchen angekreuzt. Die Begründung beschränkte sich vielmehr darauf, als Bemessungsgrundlage den Kaufpreis und den Werkpreis zu nennen und auszuführen, die Handänderungssteuer von 1,8 % sei auf der Summe dieser beiden Beträge geschuldet. Gesetzesartikel aus dem anwendbaren HG enthielt die Veranlagungsverfügung nicht.

Allerdings hatte das Grundbuchamt vor Erlass der Verfügung beim anmeldenden Notar die Einreichung des Baugesuches, der Baubewilligung und aller Werkverträge verlangt. Bereits daraus musste für den Beschwerdeführer klar geworden sein, dass das Grundbuchamt die Anwendung von Art. 6a HG prüfen werde. Dazu kommt, dass die Zusammenrechnung von Kauf- und Werkpreis in der Verfügung selbst nur bedeuten konnte, dass das Grundbuchamt die Veranlagung der Handänderungssteuer gestützt auf Art. 6a HG vorgenommen hatte. Damit war aber den Anforderungen an die Begründungsdichte Genüge getan, zumal es sich bei der Veranlagung der Handänderungssteuer um ein Massengeschäft handelt, da diese Steuer bei sämtlichen Handänderungen von Grundstücken im Sinne von Art. 5 HG geschuldet ist. In solchen Fällen genügt es wie dargelegt nach Lehre und Rechtsprechung, dass die Verfügung nur rudimentär begründet wird.

Insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts reicht es aus, wenn sämtliche Faktoren, aufgrund derer die Steuer berechnet werden kann, in der Verfügung festgehalten werden.

Hinzu kommt Folgendes: Gegen die Veranlagung der Handänderungssteuer kann Einsprache erhoben werden (Art. 27 Abs. 1 HG). Es handelt sich um eine Einsprache mit Rechtsmittelfunktion (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 53 N. 1). Weil die Verwaltungsbehörde den Sachverhalt nochmals prüft und eine neue Verfügung trifft, kann die Einsprache auch als Wiedererwägungsbegehren mit Erledigungsanspruch betrachtet werden (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 55 N. 1). Das Einspracheverfahren ist kostenlos (Art. 107 Abs. 2 VRPG). Der Aufwand und die Hemmschwelle, eine Einsprache zu erheben, sind somit gering. Dies schafft für die Verfügungsadressaten einen Ausgleich zur knappen Begründung in der ursprünglichen Veranlagungsverfügung. – Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz die Einspracheverfügung vom 3. Februar 2011 einlässlich begründet. Der Beschwerdeführer verfügte so über alle notwendigen Grundlagen, um die Veranlagung nachvollziehen und sie gegebenenfalls bei der JGK als erster ordentlicher Rechtsmittelinstanz anfechten zu können. Der Beschwerdeführer erlitt keinen Nachteil dadurch, dass die Veranlagungsverfügung knapp begründet war, konnte er doch durch das Erheben einer Einsprache eine ausführlich begründete neue Verfügung erwirken. An diesem Vorgehen, das in der Praxis der Handänderungssteuerveranlagung üblich ist, ist nichts auszusetzen. Die diesbezügliche Rüge des Beschwerdeführers erweist sich als unbegründet.

### **3.**

**3.1** Gemäss Art. 1 i.V.m. Art. 5 HG ist bei Handänderungen von Grundstücken eine Handänderungssteuer zu entrichten. Die Steuer wird dabei auf Grund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen (Art. 6 Satz 1 HG). Diese 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). 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).

**3.2** Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist immer dann vom Erwerb einer zukünftigen, schlüsselfertigen Baute auszugehen, wenn nicht die Herstellung, sondern deren Übereignung im Vordergrund steht (BVR 1997 S. 348 mit Hinweisen). Auf die äussere Form und Bezeichnung des abgeschlossenen Vertragswerks (reiner Kaufvertrag auf eine künftige Sache, d.h. eine schlüsselfertige Baute; kombinierter Kauf-/Werkvertrag; separate Kauf- und Werkverträge)

kommt es nicht an; das Geschäft muss jedoch im Ergebnis, d.h. gemäss seinem wirtschaftlichen Gehalt, dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommen. Dies ist dann der Fall, wenn der Wille der Parteien auf den Kauf sowohl des Baulands als auch des fertigen Hauses als Gesamtpaket gerichtet ist und wenn Kauf- und Werkvertrag derart eng miteinander verbunden sind, dass der eine ohne den andern nicht zustande gekommen wäre (BVR 2001 S. 552 E. 4 d). Dabei kann sich die gegenseitige Abhängigkeit der abgeschlossenen Verträge auch aus den Umständen ergeben. Zudem ist nicht erforderlich, dass die Verträge von den gleichen Parteien abgeschlossen wurden (vgl. Wortlaut von Art. 6 HG; VGE 100.2010.45 vom 8.10.2010, E. 3.3). Es ist also nicht erforderlich, dass Landveräusserer und Werkunternehmer wirtschaftlich oder tatsächlich identisch sind. Art. 6 HG umfasst nämlich gemäss seinem Wortlaut ausdrücklich auch Leistungen an Dritte. Vorausgesetzt ist jedoch, dass sich die gegenseitige Abhängigkeit von Kauf- und Werkvertrag zumindest aus den Umständen des Vertragsschlusses ergibt. Dabei kommen als Indizien für die gegenseitige Abhängigkeit neben den Umständen des Vertragsschlusses auch Absprachen oder gleichgerichtete Interessen zwischen der Verkäuferschaft und dem Werkunternehmer in Frage (vgl. MARTIN STEINER, Die neuere Praxis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im zürcherischen Grundsteuerrecht, in ASA 52 S. 324; vgl. auch ASA 37 S. 367). Demnach kann der Werkpreis für eine schlüsselfertige Baute nur dann nicht zur Bemessung der Handänderungssteuer herangezogen werden, wenn die Käufer-schaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich noch frei ist (VGE 100.2010.45 vom 8.10.2010, E. 3.2).

**3.3** Das Bundesgericht hat in zwei am 25. Juli 2000 ergangenen Urteilen (vgl. BVR 2001 S. 193 E. 3b aa sowie unveröffentlichtes Urteil BGer 2P.123/1999 und 2P.198/1999 [E. 2a]) diese – noch vor Einführung des Art. 6a HG begründete – Rechtsprechung als verfassungskonform gewürdigt und dabei hervorgehoben, die Bemessung der Handänderungssteuer nach Massgabe aller vermögensrechtlicher Leistungen, die der Erwerber dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen habe, sei eine wirtschaftliche Vorschrift, deren Auslegung auf Grund wirtschaftlicher Gesichtspunkte vorzunehmen sei. In diesem Licht betrachtet sei es nicht willkürlich, darauf abzustellen, was wirtschaftlich gesehen zwischen den Beteiligten nach deren wirklichem Willen verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gemacht worden sei. Habe der Grundstückserwerber dem Veräusserer auf Grund eines Werkvertrags die Erstellung, den Umbau oder die Vollendung einer Baute auf dem Kaufgrundstück übertragen, seien ferner Kauf- und Werkvertrag derart miteinander verbunden, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre, und komme schliesslich das Geschäft überdies als Ganzes im Ergebnis dem Verkauf eines fertigen bzw. umgebauten Hauses gleich, so sei es nicht sachwidrig, nebst

dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis der Liegenschaft auch den Werklohn zu den vermögensrechtlichen Leistungen zu rechnen, welche die Erwerber dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen haben, und für die Bemessung der Handänderungssteuer heranzuziehen (vgl. auch Urteile BGer 2P.230/2001 und 2P.229/2001, je vom 7.1.2002, je E. 2a). Bereits im Urteil BGer 2P.159/1994 und 2P.405/1994 vom 26.11.1996 (E. 8b) hat das Bundesgericht erkannt, es sei zulässig, für die Beurteilung der Frage, ob Landpreis und Werklohn zur Steuerbemessung zusammenzurechnen seien, auch einen am Kaufvertrag über das Grundstück nicht beteiligten Werkunternehmer einzubeziehen, sofern dieser mit einer der Vertragsparteien derart zusammengewirkt habe, dass wirtschaftlich betrachtet deren gemeinsamer Wille auf den Verkauf der Liegenschaft und den Abschluss eines Werkvertrags gerichtet gewesen sei.

#### 4.

Die Praxis zur Bemessung der Handänderungssteuer beim Verkauf von schlüsselfertigen Bauten hat die JGK in der Änderung vom 28. April 1997 des Kreisschreibens vom 15. April 1986 für die praktizierenden Notare sowie die Grundbuchverwalter des Kantons Bern betreffend Abgaberecht festgehalten. Es ist vor dem Inkrafttreten von Art. 6a HG (1. August 1999) erlassen worden, gibt aber die mit dieser Vorschrift übereinstimmende vorherige Praxis wieder. Darin wird in Ziff. 3c ausgeführt:

Aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände muss feststehen, dass der Boden samt der zu erstellenden Baute das Erwerbsobjekt bildet. Der Vertragswille der Käuferschaft muss auf den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute gerichtet sein. Nicht entscheidend ist nach dem oben Gesagten, ob die Baute im Zeitpunkt der Grundbucheintragung ganz oder teilweise erstellt ist, oder ob sie erst projektiert ist. Folgende Anhaltspunkte sprechen für die Annahme eines Kaufs einer künftigen Sache:

- Die Ausgestaltung des Vertragsobjekts ist im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bereits im Detail festgelegt (Baubeschrieb, evtl. Vorliegen der Baubewilligung). Ein Mitbestimmungsrecht der Käuferschaft bei der Auswahl der einzelnen Materialien und bei gewissen Einzelheiten der Innenausstattung ändert an der Qualifizierung als Kaufvertrag nichts. Die Käuferschaft hat keinen massgeblichen Einfluss auf die Bauarbeiten.
- Die Leistung der Käuferschaft ist im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bereits klar festgelegt (Pauschalpreis).
- Die Verkäuferschaft ist verantwortlich für die Fertigstellung der Baute. Nutzen und Gefahr gehen auf den Zeitpunkt der Fertigstellung auf die Käuferschaft über.

Auf die äussere Form und Bezeichnung des Vertragswerkes (reiner Kaufvertrag auf eine schlüsselfertige Baute, kombinierter Kauf-/Werkvertrag, separate Kauf- und Werkverträge) kommt es für die Festlegung der Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer nicht an. Die Handänderungssteuer ist auch dann vom Gesamtpreis zu erheben, wenn Bauland in Verbindung mit einem Werkvertrag für eine schlüsselfertige Baute verkauft worden ist. Kauf- und Werkvertrag müssen so voneinander abhängig sein, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen Vertrages gekommen wäre. Das Geschäft

als Ganzes muss im Ergebnis dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommen. Die Gebäudeerstellung oder -vollendung kann nicht von der Käuferschaft selber vorgenommen werden.

Eine Besonderheit liegt vor, wenn die Verträge über den Verkauf des Grundstücks und über die Erstellung der Baute auf diesem Grundstück nicht von den gleichen Parteien abgeschlossen werden. Trotz fehlender (tatsächlicher oder wirtschaftlicher) Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer kann der Werklohn unter Umständen dennoch in die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer einbezogen werden. Dies trifft vor allem zu bei Gesamtüberbauungen durch einen Generalunternehmer, der selber nicht Landeigentümer ist. Eine Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn ist beispielsweise vorzunehmen, wenn auf dem Kaufgrundstück bereits vor der Handänderung eine Baubewilligung erteilt worden ist, und der Käufer mit dem als Generalunternehmer auftretenden Dritten einen Werkvertrag abschliesst nach Massgabe der bereits bewilligten Pläne für die Überbauung des Grundstücks. Kauf- und Werkvertrag sind so voneinander abhängig, dass sie in der Erfüllung ein einheitliches Schicksal haben. Der Wille der Vertragsparteien ist darauf ausgerichtet, der Käuferschaft eine schlüsselfertige Baute nach Massgabe der Gesamtbaubewilligung zu übertragen. Die Gebäudeerstellung oder -vollendung kann nicht vom Käufer selber vorgenommen werden. Die Gegenleistung für den Grundstückserwerb besteht in diesem Fall aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die der Erwerber dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (vgl. Art. 6 HPG [heute: HG]). Das bedeutet, dass auch der Werklohn Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer ist.

Kein Kauf einer künftigen Sache liegt vor, wenn die Käuferschaft frei ist, wann und wie sie ihr Grundstück überbauen will. Diesfalls ist die Zusammenrechnung nicht möglich, die Handänderungssteuer ist einzig vom Baulandpreis zu veranlagern.

## **5.**

**5.1** Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz habe den Sachverhalt unvollständig ermittelt. Entgegen der Annahme des Grundbuchamts hätten die Interessenten der vier freistehenden Einfamilienhäuser diese selber gestalten wollen. Deshalb sei darauf verzichtet worden, diese Häuser – wie es noch in der Internetausschreibung angekündigt gewesen sei – zusammen mit den Mehrfamilienhäusern von der Y. AG als Generalunternehmerin erstellen zu lassen. Die jeweiligen Grundstücke seien ohne Abschluss eines Generalunternehmer-Werkvertrags verkauft worden. Die Vorinstanz habe ausserdem nicht berücksichtigt, dass das Baugesuch weder von der Y. AG noch vom Architekturbüro X. AG eingereicht worden sei, sondern vom Beschwerdeführer. Ausserdem seien sämtliche Verträge mit Unternehmern, Handwerkern und dem Architekturbüro vom Beschwerdeführer abgeschlossen worden. Unter diesen Umständen könne nicht von einer gegenseitigen Abhängigkeit dieser Verträge vom Grundstückkaufvertrag gesprochen werden.

**5.2** Den Akten kann entnommen werden, dass die Überbauung E. innerhalb der Zone mit Planungspflicht (ZPP) XIV F. liegt. Die dazu gehörende Überbauungsordnung vom 11. Dezember 2008 wurde vom Architekturbüro Z. AG ausgearbeitet. Nach Art. 5 der Überbauungsvorschriften (ÜV) ist die Wohnüberbauung als bauliche und gestalterische Einheit zu konzipieren. Bauten und Aussenräume

sind so zu gestalten, dass zusammen mit den bestehenden umliegenden Bauten eine gute Gesamtwirkung entsteht. Art. 11 Abs. 2 und 3 ÜV regeln die Geschosszahl und die Gebäudehöhe der einzelnen Baufelder. Die Baufelder L, M, N und O sind für Einfamilienhäuser vorgesehen, der übrige Teil der Überbauung besteht aus Mehrfamilienhäusern. Das vom Beschwerdeführer geplante Haus kommt auf dem Baufeld M zu stehen. Wie die Vorinstanz zu Recht ausgeführt hat, waren die Einfamilienhäuser der Überbauung E. als fertige Bauten auf der Internetseite der Überbauung E. ausgeschrieben. Zwei der Einfamilienhäuser wurden bei [www.immoscout24.ch](http://www.immoscout24.ch) angepriesen (vgl. Beilage 2 zur Beschwerdevernehmlassung des Grundbuchamts vom 4. April 2011). Als *Bauherrschaft* wurde im Internet und auf der Informationstafel im Gelände die Y. AG angegeben. Die auf der Informationstafel aufgeführten Handwerker und Lieferanten beziehen sich offensichtlich auf die gesamte Überbauung mit Einschluss der Einfamilienhäuser (vgl. Beilage 3 zur Beschwerdevernehmlassung des Grundbuchamts vom 4. April 2011). Wie weiter unten (E. 5.4) näher dazulegen sein wird, waren zwar nicht alle, aber doch ein grosser Teil der auf der Informationstafel aufgeführten Unternehmer ebenfalls für den Beschwerdeführer tätig. Der Einwand des Beschwerdeführers, die Eigentümer der Grundstücke der vier Einfamilienhäuser hätten sich nachträglich die Freiheit ausbedungen, die Häuser selbst zu erstellen und die Bauarbeiten selbständig zu vergeben, ist vor diesem Hintergrund wenig glaubwürdig. Er steht auch im Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung: Es wäre kaum rationell gewesen, die Einfamilienhäuser von anderen Unternehmern erstellen zu lassen, die beim Bau der übrigen Häuser nicht beteiligt waren. Die von den ÜV verlangte einheitliche Gestaltung der Häuser und die vorgegebene Geschosszahl und Gebäudehöhe schränken die Baufreiheit bereits erheblich ein. Daran ändert nichts, dass in Art. 4 der Allgemeinen Geschäftsbedingungen der ARGE E. festgehalten ist, die vier Einfamilienhäuser würden von den Landkäufern «direkt realisiert». Dies schliesst nicht aus, dass die Landkäufer für den grössten Teil der Werkverträge faktisch an vorgegebene Verträge gebunden waren.

**5.3** Aus den Akten ergeben sich weitere Indizien, die dagegen sprechen, dass der Beschwerdeführer sein Haus in eigener Regie erstellt hat. Gut einen Monat nach Abschluss des Kaufvertrags wurde am 24. November 2010 das Baugesuch eingereicht. Darin wird der Beschwerdeführer als Bauherr genannt, wobei als Vertreter und Projektverfasser das Architekturbüro X. AG angegeben ist. Dieses Architekturbüro war verantwortlich für das architektonische Konzept der Überbauungsordnung und für die Planung der gesamten Überbauung E.. Aus der zeitlichen Nähe von Baulandkauf und Baugesuch ist zu schliessen, dass bereits vor dem Kauf des Grundstücks ein fertiges Projekt für das Einfamilienhaus bestanden haben muss. Es kommt im Übrigen nicht darauf an, ob der Werkvertrag vor dem Grundstückkauf oder danach abgeschlossen wurde (VGE 22314 vom

28.3.2006, in BN 2006 S. 231; bestätigt mit BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006, E. 2.3). Eine Verbindung von Kauf- und Werkvertrag ist bereits dann gegeben, wenn die Käufer aufgrund der Umstände im Zeitpunkt des Grundstückkaufs verpflichtet waren, später einen Werkvertrag abzuschliessen.

**5.4** Der Beschwerdeführer legt verschiedene Verträge vor, die belegen sollen, dass er diese selbständig abgeschlossen hat.

In den Verträgen vom 10. Dezember 2010 mit der XX. AG für Bauprofile und vom 30. Dezember 2010 mit G. für den energietechnischen Massnahmenachweis wird zwar der Beschwerdeführer als Vertragspartner aufgeführt. Ebenfalls genannt wird aber auch das Architekturbüro (Beschwerdebeilagen 13 und 14). Als Beleg für die Baufreiheit des Beschwerdeführers sind diese zwei Verträge nicht geeignet, zumal es sich beim Vertrag mit G. kaum um einen Werkvertrag handeln dürfte. Dem Vertrag für Architekturleistungen vom 26. Januar 2011 (bereinigt am 30. April 2011) mit dem Architekturbüro X. AG lässt sich zwar nicht direkt entnehmen, dass dieses als Generalunternehmer eingesetzt war (Beschwerdebeilage 15 bzw. Beilage zur Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 18. Juni 2012). Indessen wurde u.a. vereinbart, dass das Architekturbüro den Auftraggeber gegenüber Dritten vertritt und das Submissions-, Bestell- und Rechnungswesen sicherstellt (Ziff. 2.1 des Vertrags, vgl. auch Stellungnahme des Architekturbüros X. AG vom 13. Juni 2012 z.Hd. Notar A.). Insbesondere der letzte Punkt ist ein Hinweis darauf, dass das Architekturbüro im Rahmen vorgegebener Werkverträge tätig war. Entscheidend ist bei diesem Vertrag aber vor allem, dass der darin enthaltene Kostenvoranschlag einen *Gesamtpreis* von Fr. 1'470'000.– für die Erstellung des Hauses enthält, worunter auch die Kosten für den Grundstückserwerb sowie im Weiteren die Kosten für die Autoeinstellplätze und die damit verbundenen Ausgaben für den Notar und die Handänderungssteuer fallen. Hätte der Beschwerdeführer das Grundstück eigenständig und ohne Bauverpflichtung erworben, wäre der Grundstückpreis im Vertrag mit dem Architekturbüro nicht aufgeführt. Daraus hat die Vorinstanz zu Recht geschlossen, der Vertragswille sei auf den Kauf einer schlüsselfertigen Baute gerichtet gewesen.

Der Beschwerdeführer legt ausserdem Werkverträge für den Baugrubenaushub und für Baumeisterarbeiten vor (Beschwerdebeilagen 16 und 17; aktualisiert mit Stellungnahme vom 18. Juni 2012). Bei diesen fällt auf, dass als Vertragspartner zwar der Beschwerdeführer und das jeweilige Unternehmen genannt sind, die Verträge indessen auf dem Briefpapier des Architekturbüros X. AG aufgesetzt wurden. Ausserdem ist festzustellen – und darauf hat die Vorinstanz zu Recht hingewiesen –, dass die beauftragten Unternehmen (YY. AG für den Baugrubenaushub und ARGE H. für die Baumeisterarbeiten) in gleicher Funktion für die Gesamtüberbauung E. tätig gewesen sind. Das Gleiche gilt für die mit der Stellungnahme vom 18. Juni 2012 vom Beschwerdeführer eingereichten Verträge mit

der ZZ. AG, der XXX. AG und der YYY. AG: In diesen drei Verträgen wird als Vertragsobjekt jeweils die «Überbauung E.» als Ganzes und nicht das individuelle Einfamilienhaus des Beschwerdeführers angegeben. Diese Umstände sind ebenfalls Indizien dafür, dass der Beschwerdeführer an Werkverträge gebunden war, die bereits beim Kauf des Grundstücks vorgegeben waren, und dass er keine Freiheit hatte, mit welchen Unternehmern und Handwerkern das Haus erstellt werden sollte. Zwar erklärt das Architekturbüro X. AG in seiner Stellungnahme vom 13. Juni 2012 zuhanden von Notar A., dass *aus freien Stücken* auch Unternehmen zu den Ausschreibungen eingeladen worden seien, die für die übrigen Bauten der Überbauung E. tätig gewesen seien. Einige davon hätten den Zuschlag aufgrund der preisgünstigeren Angebote erhalten. Diese Aussage ist indessen nicht geeignet, die Freiheit des Bauherrn bei der Auswahl der Handwerker zu belegen, sondern bestätigt indirekt, dass *überwiegend* faktisch die gleichen Unternehmen beauftragt wurden wie bei der Überbauung E.. Der Beschwerdeführer war nicht in der Lage, Konkurrenzofferten von anderen Werkunternehmern einzureichen, die hätten belegen können, dass er nicht verpflichtet war, die für die übrigen Gebäude der Gesamtüberbauung E. tätigen Unternehmen zu berücksichtigen, sondern dass er vielmehr frei gewesen war, mit welchen Handwerkern er Werkverträge abschliessen will. Nach den Angaben des Architekturbüros sind die Konkurrenzofferten inzwischen vernichtet worden.

Als Nachweis für die Freiheit bei der Auswahl der Handwerker listet das Architekturbüro im Weiteren verschiedene Handwerker auf, die *ausschliesslich* für das Einfamilienhaus des Beschwerdeführers tätig gewesen sein sollen, nicht aber für die übrigen Gebäude der Überbauung E.. Es handelt sich im Wesentlichen um Arbeiten für Fenster, Kücheneinrichtung, Innentüren, Wandschränke, Bodenbeläge, Storen und Gartengestaltung. Dazu ist zu bemerken, dass sich diese Arbeiten auf den Innenausbau und die Umgebungsgestaltung beschränken. Auch bei Gesamtüberbauungen kommt es regelmässig vor, dass Bauherren in dieser Hinsicht über individuelle Gestaltungsmöglichkeiten verfügen. Wie oben (E. 4) ausgeführt, ändert ein Mitbestimmungsrecht der Käuferschaft bei der Auswahl der einzelnen Materialien und bei gewissen Einzelheiten der Innenausstattung nichts an der Qualifizierung als Vertrag über den Kauf einer künftigen Sache. Die vorliegende Aufzählung bestätigt indirekt, dass der Beschwerdeführer für die *übrigen* Bauarbeiten die gleichen Unternehmer beauftragt hat, die auch für die Überbauung E. gearbeitet haben. Dies betrifft insbesondere die Baumeisterarbeiten, die einen bedeutenden Teil der Erstellung eines Hauses ausmachen. Mit diesen Arbeiten im Betrag von Fr. 183'000.– wurde die ARGE H. beauftragt. Beim Vertrag mit der ZZZ. AG für die Aussenwärmedämmung fällt auf, dass die Arbeiten «laut Leistungsverzeichnis vom 5. August 2009 über die Gesamtüberbauung» bemessen werden. Auch das zeigt, dass das Haus des Beschwerdeführers als Teil der Überbauung E. behandelt wurde.

Formell sind die vorgelegten Werkverträge zwar so ausgestaltet, dass der Beschwerdeführer als Bauherr erscheint und die Y. AG, die beim Bau der Mehrfamilienhäuser unbestrittenermassen als Generalunternehmerin tätig war, nirgends erwähnt ist. Dennoch ist die Behauptung des Beschwerdeführers kaum glaubwürdig, die Interessenten der vier freistehenden Einfamilienhäuser hätten sich ausbedungen, eigenständig Werkverträge abschliessen zu können. Die umfassende Mitwirkung des Architekturbüros X. AG, das für die Gesamtplanung der ganzen Überbauung E. verantwortlich war, ist ein starkes Indiz dafür, dass der Beschwerdeführer verpflichtet war, die Werkverträge mit den gleichen Unternehmen abzuschliessen, die auch die übrigen Gebäude erstellt haben. Es ist kaum vorstellbar, dass der Verkäufer bereit gewesen wäre, dem Beschwerdeführer das Grundstück ohne diese Verpflichtungen hinsichtlich der Werkverträge zu verkaufen. Umgekehrt war der Abschluss der Werkverträge nicht denkbar ohne den Kauf eines Grundstücks in der Überbauung E.. Daran ändert im Übrigen nichts, dass nicht die Y. AG oder das Architekturbüro im Baugesuch als Bauherrschaft bezeichnet werden, sondern der Beschwerdeführer. Anders als der Beschwerdeführer meint, ist für die Anwendung von Art. 6a HG nicht vorausgesetzt, dass ein Generalunternehmer formell für den Bau des Hauses verantwortlich ist. Vielmehr genügt es, dass die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, nicht mehr frei ist. Ein zusammengesetzter Vertrag oder ein Vertragsverbund liegt immer dann vor, wenn zwei oder mehrere Verträge, die selbständig bleiben und je ihren eigenen Regeln folgen, derart miteinander verkoppelt werden, dass der Bestand des einen Vertrags von der Gültigkeit des anderen abhängt oder der eine Vertrag der blosse Beweggrund für den Abschluss des andern ist (SCHUMACHER/RÜEGG, in: Der Grundstückkauf [Hrsg.: Alfred Koller], 2. Aufl. 2001, S. 228 f.; GUHL/KOLLER/SCHNYDER/DRUEY, Das schweizerische Obligationenrecht, 9. Aufl., 2000, S. 334 f.; BGE 113 II 402 E. 2c). Ob eine solche Verbindung besteht, kann nicht vom subjektiven Willen der Beteiligten abhängen, sondern ist auf Grund von objektiven Gegebenheiten zu beurteilen. Vorliegend ist davon auszugehen, dass die Freiheit des Beschwerdeführers nicht weiter ging, als sie in der Ausschreibung für die Überbauung E. angegeben wurde, nämlich dass ihm lediglich bei der Grundrissgestaltung verschiedene Möglichkeiten zur Auswahl standen. Im Übrigen aber kommt der Erwerb des Grundstückes dem Kauf eines schlüsselfertigen Hauses gleich, weshalb die Handänderungssteuer auf der Summe von Landpreis und Werklohn zu bemessen ist. Der Verkäufer des Grundstücks, C., ist alleiniger Verwaltungsrat der Y. AG, die als Generalunternehmerin die Gesamtüberbauung realisierte. Wie oben (E. 3.2) dargelegt, ist nicht erforderlich, dass Landveräusserer und Werkunternehmer wirtschaftlich oder tatsächlich identisch sind. Vielmehr genügt eine gegenseitige Abhängigkeit von Kauf- und Werkvertrag, die sich auch aus Absprachen oder gleichgerichteten Interessen zwischen der Verkäuferschaft und dem Werkunternehmer ergeben

kann. Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer mit der Y. AG vermutlich keine Verträge abgeschlossen, doch ist offensichtlich, dass der Verkäufer ein Interesse an der einheitlichen Überbauung des ganzen Areals mit Einschluss der Einfamilienhausparzellen hatte.

**5.5** Die JGK verkennt nicht, dass der oben (E. 3.2) zitierte Entscheid des Verwaltungsgerichts vom Oktober 2010 (VGE 100.2010.45 vom 8.10.2010) sowie die bisherige Praxis der JGK, welche die zentralen Grundlagen für das vorliegende Ergebnis bilden, im Schrifttum kritisiert wurden (TONI AMONN, Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten, in BN 2011 S. 154 ff.). Der Autor kommt zum Schluss, das Verwaltungsgericht habe die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu weit ausgedehnt, so dass sie von Art. 6a HG nicht mehr gedeckt werde. Insbesondere bestehe bei *Dreiparteienverhältnissen* nur dann Raum für eine Zusammenrechnung, wenn der Werkvertrag massgeblich vom *Verkäufer* geprägt werde. Keine für die Zusammenrechnung genügende Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag liege demgegenüber dort vor, wo die auf die Überbauung des Grundstücks zielenden Vorabklärungen oder Projektstudien vom *Käufer* aus freien Stücken veranlasst worden seien (TONI AMONN, a.a.O., S. 164). – Diese aus der Entstehungsgeschichte von Art. 6a HG hergeleiteten Überlegungen sind durchaus bedenkenswert. Für die JGK ist indessen in rein rechtlichen Auslegungsfragen wie der vorliegenden die Praxis des Verwaltungsgerichts die primäre und verbindliche Rechtsquelle. Nachdem das Gericht die konstante Rechtsprechung der JGK erneut bestätigt und die Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn in Fällen wie dem vorliegenden als rechtmässig beurteilt hat, ist es nicht Sache der JGK, gestützt auf eine abweichende Beurteilung im Schrifttum eine (bedeutungsvolle) Praxisänderung vorzunehmen. Dies namentlich auch deshalb, weil es dem Verwaltungsgericht bei einer Neu-Interpretation von Art. 6a HG im Sinne des zitierten Autors verwehrt wäre, sich selbst mit der Kritik auseinanderzusetzen und gegebenenfalls an seiner anderen Wertung und Interpretation festzuhalten. Die Einleitung einer Praxisänderung durch die JGK würde mit anderen Worten eine Missachtung der verbindlichen Präjudizwirkung des Verwaltungsurteils gleichkommen, was bei rechtlichen Auslegungsfragen wie der vorliegenden nicht angängig wäre.

## **6.**

**6.1** Der Beschwerdeführer rügt schliesslich, er sei im Vergleich mit den Erwerbern der anderen Einfamilienhausparzellen rechtsungleich behandelt worden. Die Vorinstanz habe die Verträge bezüglich der Parzellen Nrn. 2000 und 3000 als reine Baulandkäufe ohne Hinzurechnung der Werkpreise bewertet, obwohl sie gleich wie der Vertrag über sein Grundstück ausgestaltet seien. Die Vorinstanz begründet diese Ungleichbehandlung damit, die Verträge bezüglich der Parzellen Nrn. 2000 und 3000 seien deshalb als reine Baulandkäufe ohne Hinzurechnung der Werkpreise bewertet.

rechnung der Werkpreise behandelt worden, weil sie Parteierklärungen enthalten würden, wonach keine Werkverträge vorliegen würden. Der Vertrag betreffend die beschwerdeführerische Parzelle Nr. 1000 enthalte zwar ebenfalls diese Erklärung, doch sei festgehalten, der Kaufpreis verstehe sich für voll erschlossenes Bauland inklusive unterirdischem Zugang zur neu zu erstellenden Einstellhalle. Aus dem zuletzt genannten Umstand, dass der Ein- und Ausgang zur Autoeinstellhalle vorgegeben sei, habe man schliessen müssen, dass der Käufer hinsichtlich der Überbauung des Grundstückes nicht mehr frei gewesen sei. Im Übrigen seien alle weiteren Verträge der Überbauung E. als kombinierte Kauf- und Werkverträge angemeldet worden (Stellungnahme des Grundbuchamts vom 18. Juni 2012, S. 2/3).

**6.2** Die Kaufverträge für die Parzellen Nrn. 2000 und 3000 liegen der JGK ebenso wenig vor wie die Werkverträge für deren Überbauung. Es kann damit nicht beurteilt werden, ob tatsächlich, wie die Vorinstanz vorbringt, andere Verhältnisse gegeben waren, die es rechtfertigten, den Werkpreis nicht in die Bemessung der Handänderungssteuer einzubeziehen. Die entsprechenden Veranlagungen sind indessen längst rechtskräftig geworden und vorliegend nicht zu überprüfen. Es ist lediglich darauf hinzuweisen, dass allein auf die Parteierklärung im Kaufvertrag nicht abgestellt werden kann, der Käufer sei frei, wann und wie er das Grundstück überbauen wolle, und es lägen kein Werkverträge vor. Solche Erklärungen finden sich regelmässig in Grundstückkaufverträgen. Zur Beurteilung, ob ein Anwendungsfall von Art. 6a HG vorliegt, sind vielmehr – wie bereits erwähnt – die gesamten Umstände des Vertragsschlusses, die einzelnen Werkverträge sowie die Chronologie der Vertragsabschlüsse zu würdigen.

**6.3** Unter der Annahme, dass die Veranlagungen betreffend die Veräusserungen der Parzellen Nrn. 2000 und 3000 *rechtsfehlerhaft* waren – was indessen wie erwähnt offen bleiben muss, weil diese längst rechtskräftigen Veranlagungen nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind –, könnte sich der Beschwerdeführer auf das Recht auf Gleichbehandlung im Unrecht berufen. Damit vermöchte er aber nicht durchzudringen: Grundsätzlich besteht nach Lehre und Rechtsprechung gerade *kein* Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht. Der Umstand, dass das Gesetz in einem ersten Fall nicht oder nicht richtig angewendet wird, vermittelt kein Recht, in einem ähnlich gelagerten zweiten Fall ebenfalls gesetzwidrig begünstigt zu werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geht der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung in der Regel der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor. Nur ausnahmsweise wird daher ein Recht auf gesetzwidrige Gleichbehandlung anerkannt. Dafür müssen kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sein: (1.) Es liegt eine ständige gesetzwidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vor; (2.) die Behörde gibt zu erkennen, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen

gedenkt; und es bestehen (3.) keine überwiegenden Gesetzmässigkeitsinteressen (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 2009, S. 179 f.; BGE 127 I 1 E. 3a; kritisch zur bundesgerichtlichen Praxis PIERRE TSCHANNEN, Gleichheit im Unrecht: Gerichtsstrafe im Grundrechtskleid, in ZBl 2011 S. 57 ff.). Zur ersten Voraussetzung der ständigen gesetzwidrigen Praxis verlangt das Bundesgericht, dass diese nicht nur in einem einzigen oder in einigen wenigen Fällen erfolgt, sondern sich in einer fortgesetzten Missachtung des Gesetzes äussert. Nur wenn die Behörden eine Abkehr von der in andern Fällen geübten, gesetzwidrigen Praxis ablehnen, kann der Bürger verlangen, dass die widerrechtliche Begünstigung, die dem Dritten zuteil wird, auch ihm gewährt werde (BGE 131 V 9 E. 3.7, 98 Ia 151 E. 7b). Im vorliegenden Fall sind diese Voraussetzungen offensichtlich nicht erfüllt. Insbesondere liegt keine ständige gesetzwidrige Praxis des Grundbuchamts vor, an der es nach dessen eigenem Bekunden festzuhalten gedenkt.

## 7.

**7.1** Zur Berechnung der Bemessungsgrundlage zog die Vorinstanz den Kaufpreis des Grundstücks von Fr. 370'000.– und die im Baugesuch genannten Baukosten von Fr. 826'000.– heran, was ein Total von Fr. 1'196'000.– ergab. In ihrer Beschwerdevernehmlassung vom 4. April 2011 bringt sie vor, inzwischen habe sich aufgrund des Kostenvoranschlags vom 22. Dezember 2010 herausgestellt, dass die Baukosten inkl. Grundstück Fr. 1'470'000.– betragen würden. Entsprechend sei die Handänderungssteuer neu auf diesem Betrag zu erheben. Gegen diese Berechnungsweise wendet der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 2. Mai 2011 ein, die Vorinstanz habe übersehen, dass im Betrag von Fr. 1'470'000.– die Mehrwertsteuer enthalten sei, die aber richtigerweise abzuziehen sei. Auf Frage des instruierenden Rechtsamts der JGK räumte die Vorinstanz ein, es sei einem Irrtum zuzuschreiben, dass die Mehrwertsteuer nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden sei. Richtigerweise sei auf den Baukosten gemäss der aktuellen Baukostenübersicht vom 14. Juni 2012 die Mehrwertsteuer auf dem Wert der Baute (ohne Landanteil) von Fr. 1'026'033,60 abzuziehen. Daraus ergebe sich eine Bemessungsgrundlage von Fr. 1'320'031,11 (Stellungnahme vom 18. Juni 2012, S. 1; Stellungnahme vom 21. August 2012).

**7.2** Nach der Vorgabe von Art. 2 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) darf die Mehrwertsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage für die von den Kantonen erhobene Handänderungssteuer einbezogen werden. Bei der Übertragung von *Grundstücken* stellt sich diese Frage ohnehin nicht, weil dieser Vorgang von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG). Werden *Bauwerke* übertragen und bildet deren Wert in Anwendung von Art. 6a HG die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer, ist zu

prüfen, ob die entsprechenden Werkverträge im konkreten Fall der Mehrwertsteuer unterliegen. Ist dies der Fall und wird die Steuer im Vertrag auf den Erwerber überwält, ist zur Berechnung der Handänderungssteuer die Mehrwertsteuer vom Wert der Werkverträge abzuziehen (vgl. dazu das Merkblatt betreffend Mehrwertsteuer und Handänderungssteuer vom 14. Dezember 2010, Hrsg.: Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern, «[www.jgk.be.ch/jgk/de/index/direktion/organisation/gba/weisungen.html](http://www.jgk.be.ch/jgk/de/index/direktion/organisation/gba/weisungen.html)», Stand: 30.10.2012). Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Werkverträge der Mehrwertsteuer unterliegen. Dies geht ohne Weiteres aus den vom Beschwerdeführer am 18. Juni 2012 eingereichten einzelnen Verträgen hervor. Die Vorinstanz hat als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer nebst den Grundstückskosten die im Baugesuch genannten Baukosten von Fr. 826'000.– herangezogen, jedoch irrtümlich die Mehrwertsteuer nicht abgezogen. Sie hält dafür, dieser Fehler sei im Beschwerdeentscheid der JGK zu korrigieren, indessen sei von den aktualisierten Baukosten von Fr. 1'026'033,60 auszugehen und von diesen die Mehrwertsteuer abzuziehen. Der Beschwerdeführer stellt sich dagegen auf den Standpunkt, die Mehrkosten gemäss Baukostenübersicht vom 14. Juni 2012 gingen auf später hinzugekommene Zusatzwünsche des Bauherrn zurück. Werde die Handänderungssteuer auf den Baukosten erhoben – was grundsätzlich bestritten werde –, dürfe diese nicht nachverlangt werden (vgl. Stellungnahme vom 28. August 2012, S. 3).

**7.3** Im Zeitpunkt der Veranlagung verfügte die Vorinstanz lediglich über das Baugesuch, in welchem Baukosten von Fr. 826'000.– genannt wurden. Es ist nichts daran auszusetzen, dass sie diesen Betrag als Bemessungsgrundlage heranzog, nachdem sie zum Schluss gekommen war, dass der Kauf einer schlüsselfertigen Baute vorliegt. Ist die Baute im Zeitpunkt des Grundstückkaufs noch nicht erstellt, tritt regelmässig der Fall ein, dass die effektiven Baukosten von der ursprünglichen Schätzung abweichen. Es stellt sich die nachfolgend zu prüfende Frage, ob – wie die Vorinstanz annimmt – die bereits veranlagte Handänderungssteuer an die effektiven Baukosten angepasst werden darf.

Nach Art. 17 HG wird die Handänderungssteuer aufgrund der Selbstdeklaration der steuerpflichtigen Person und der bei der Grundbuchanmeldung eingereichten Ausweise veranlagt; das Grundbuchamt kann ergänzende Unterlagen verlangen. Erachtet das Grundbuchamt die Unterlagen als vollständig, hat es die Veranlagung vorzunehmen. Ergibt sich wie vorliegend im Verlauf des Beschwerdeverfahrens, dass die Bemessungsgrundlage höher wäre, wenn die Veranlagung erst heute erfolgen würde, stellt sich die Frage, ob die angefochtene Verfügung von der Beschwerdeinstanz abgeändert werden darf. Eine Abänderung der angefochtenen Verfügung durch die Beschwerdeinstanz zuungunsten der beschwerdeführenden Partei (*reformatio in peius*) wegen einer Rechtsverletzung ist zulässig, falls dabei der Rahmen des Streitgegenstandes eingehalten und das rechtliche

Gehör gewährt werden (Art. 73 VRPG; vgl. MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., Art. 73 N. 2 u. 5/6). Eine Rechtsverletzung ist auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (vgl. Art. 66 Abs. 1 Bst. a und b VRPG).

Im Zeitpunkt der Veranlagung der Handänderungssteuer durch die Vorinstanz lag noch keine definitive Bauabrechnung vor. Diese Tatsache hätte die Vorinstanz auch durch eingehendere Abklärungen nicht ändern können. Sie hat daher den Sachverhalt nicht falsch ermittelt. Vielmehr entspricht die vorliegend durchgeführte Tatsachenermittlung in Bezug auf Art und Umfang den Vorgaben, wie sie das HG für die auf dem Prinzip der Selbstdeklaration beruhenden Veranlagung der Handänderungssteuer vorsieht. Die JGK hat denn auch in ihrer bisherigen Praxis die Voraussetzungen für eine reformatio in peius verneint, wenn sich das Grundbuchamt zur Berechnung der Bemessungsgrundlage auf die geschätzten Baukosten gestützt hatte, diese jedoch im Verlauf des Verfahrens nach oben korrigiert werden mussten (vgl. JGKE 32.13-03.29 vom 28. Mai 2004, E. 7.4). An dieser Praxis ist festzuhalten.

**7.4** Somit bildet vorliegend trotz effektiv höheren Baukosten in der Endabrechnung der im Baugesuch genannte Betrag von Fr. 826'000.– die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer. Davon abzuziehen ist, wie oben (E. 6.2) erläutert, die Mehrwertsteuer. Ob die Mehrwertsteuer auch auf den Baunebenkosten (Gebühren u. dgl.) geschuldet ist, ist fraglich, kann aber aufgrund der Unterlagen nicht beantwortet werden. Beim Betrag von Fr. 826'000.– handelt es sich ohnehin um einen Pauschalbetrag, in dem die Baunebenkosten nicht gesondert ausgewiesen sind. Der Einfachheit halber wird vorliegend die Mehrwertsteuer von 8 % auf dem gesamten Betrag von Fr. 826'000.– (= 108 %) abgezogen. Die mehrwertsteuerbereinigten Baukosten betragen somit Fr. 764'814.80 (= 100 %). Dazu wird der Preis für das Grundstück von Fr. 370'000.– addiert, was zu einer Bemessungsgrundlage von Fr. 1'134'814.80 führt. Die Handänderungssteuer (1,8 %) auf dieser Summe beträgt Fr. 20'426.70. Die angefochtene Verfügung vom 3. Februar 2011 ist in teilweiser Gutheissung der Beschwerde entsprechend zu korrigieren.

## **8.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Kanton einen Teil der Verfahrenskosten (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Der Beschwerdeführer hat Anspruch auf einen Beitrag an seine Parteikosten (Art. 108 Abs. 3 VRPG).

**Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:**

**1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Ziff. 1 der Verfügung des Grundbuchamts vom 3. Februar 2011 wird insofern abgeändert, als die Handänderungssteuer auf Fr. 20'426.70 festgesetzt wird.

Soweit weitergehend, wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

**2.1** Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion in der Höhe von pauschal Fr. 1'000.– werden B. im Umfang von Fr. 900.– zur Bezahlung auferlegt.

Die restlichen Verfahrenskosten trägt der Kanton.

**2.2** Der Kanton Bern richtet B. für das Beschwerdeverfahren vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion einen Parteikostenersatz von insgesamt Fr. 500.– aus.

**2.3** Der Parteikostenersatz wird mit den Verfahrenskosten verrechnet. B. hat von den Verfahrenskosten den verbleibenden Betrag von Fr. 400.– zu bezahlen. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

*Eine gegen diesen Entscheid erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat das Verwaltungsgericht am 5. Januar 2015 abgewiesen (VGE 100.2012.470).*