

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

32.13-05.101

## Beschwerdeentscheid vom 24. November 2005



### **Handänderungssteuern für Anschlussgebühren; Art. 6 und 6a HPG**

- a Art. 6a HPG muss im Zusammenhang mit Art. 6 HPG gelesen werden. Art. 6a HPG präzisiert einzig den Umstand, dass bei Kaufverträgen über eine schlüsselfertige Baute neben dem Landpreis auch der Werklohn unter die Handänderungssteuer fällt. Landpreis und Werklohn sind damit aber nicht die einzigen Leistungen, welche der Handänderungssteuer unterliegen. Nach Art. 6 HPG sind alle vermögensrechtlichen Leistungen handänderungssteuerpflichtig, sofern sie einen Bestandteil der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bilden (E. 3).
- b Trotz formell unabhängigem Kauf- und Werkvertrag hatten die Vertragsparteien den Willen, den Käufern das Eigentum an einem ganz bestimmten, bezüglich Gestaltung klar umschriebenen Teil eines Doppeleinfamilienhauses zu verschaffen. Die Beschwerdeführer waren in ihrer Entscheidung, wie und von wem die Parzelle zu überbauen sei, nicht mehr frei. Es ist i.c. von einem Kaufvertrag über eine schlüsselfertige Baute nach Art. 6a HPG auszugehen (E. 4).
- c Normalerweise sind die Gebühren für die Erschliessung des Grundstücks im Pauschalpreis inbegriffen. Werden sie vom Verkäufer separat in Rechnung gestellt, so ist darauf die Handänderungssteuer dennoch geschuldet (E.5).
- d Die gleichzeitige Unterstellung der Anschlussgebühren unter die Mehrwertsteuer und unter die Handänderungssteuer stellt keine unerlaubte Doppelbesteuerung dar (E. 6).

### **Impôts sur les mutations pour des taxes de raccordement; articles 6 et 6a LIMG**

- a L'article 6a LIMG doit être appréhendé en relation avec l'article 6 LIMG. L'article 6a LIMG précise uniquement que lors de contrats de vente d'une construction clés en main, l'impôt

*est calculé compte tenu non seulement du prix du terrain, mais aussi du prix de l'ouvrage. Cela ne signifie toutefois pas que le prix du terrain et le prix de l'ouvrage soient les seules prestations à prendre en compte. En vertu de l'article 6 LIMG, l'impôt sur les mutations est déterminé sur la base de toutes les prestations de nature pécuniaire comprises dans la contre-prestation convenue pour l'acquisition de l'immeuble (c. 3).*

- b Malgré la présence d'un contrat de vente et d'un contrat d'entreprise formellement indépendants, l'intention des parties contractantes était de procurer aux acquéreurs la propriété d'une maison jumelée bien précise dont l'agencement était clairement défini. Les recourants n'étaient plus libres de décider comment ils allaient construire sur la parcelle en question et quelle entreprise serait chargée des travaux. Il convient donc d'admettre qu'il s'agit en l'espèce d'un contrat de vente d'une construction clés en main au sens de l'article 6a LIMG (c. 4).*
- c Normalement, les taxes de raccordement d'un immeuble sont comprises dans le prix forfaitaire. Si elles sont facturées séparément par le vendeur, elles sont quand même soumises à l'impôt sur les mutations (c. 5).*
- d Le fait que les taxes de raccordement soient soumises à la fois à la taxe sur la valeur ajoutée et à l'impôt sur les mutations ne constitue pas une double imposition inadmissible (c. 6).*

## **Sachverhalt**

### **A.**

Das Ehepaar A. kaufte mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 7. Dezember 2004 das Grundstück Grundbuchblatt Nr. 1000 von B.. Gemäss Ziff. 1 der Vertragsbestimmungen beträgt der Kaufpreis für das Land und das gemäss Werkvertrag darauf zu erstellende Doppelteinfamilienhaus Nr. 2 inklusive Autogarage in Beton Nr. 2 auf einer Gesamtfläche von total 300 m<sup>2</sup> Fr. 549'000.-. Der verkündende Notar C. deklarierte als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer den vereinbarten Kauf- und Werkpreis von Fr. 549'000.-. Der sich daraus ergebende Steuerbetrag von Fr. 9'882.- (1.8 %) wurde einbezahlt. Am 11. Mai 2005 veranlagte das Kreisgrundbuchamt die Handänderungssteuer demgegenüber auf einer Bemessungsgrundlage von Fr. 573'000.-, bestehend aus dem Kauf- und Werkpreis von Fr. 549'000.-, den Anschlussgebühren von pauschal Fr. 23'000.- gemäss Ziff. 2 des Kaufvertrages sowie Fr. 1'000.- für die vorangegangene Parzellierung gemäss Ziff. 14 des Kaufvertrages, und verlangte die Nachzahlung von Fr. 432.- Handänderungssteuer (1.8 % von Fr. 24'000.-).

### **B.**

Gegen diese Verfügung erhob Notar C. im Namen und Auftrag des Ehepaares A. am 23. Mai 2005 Einsprache und machte geltend, die Kosten für die vorangegangene Parzellierung in der Höhe von Fr. 1'000.- stelle ohne Zweifel eine handänderungssteuerpflichtige Leistung dar. Dagegen handle es sich bei dem Betrag von Fr. 23'000.- um Kosten mit Gebührencharakter, welche nicht handänderungssteuerpflichtig seien.

Mit Einspracheverfügung vom 18. Juli 2005 bestätigte das Kreisgrundbuchamt seine Veranlagungsverfügung vom 11. Mai 2005 mit der Begründung, gemäss Art. 6a des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern (HPG; BSG 215.326.2) werde bei einem Kauf über eine schlüsselfertige Baute die Steuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) bemessen. Sinn dieser Vorschrift sei es, einen Käufer einer bereits überbauten Liegenschaft nicht schlechter zu stellen, als einen Käufer einer künftigen Sache. Die Norm statuiere eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Deshalb seien in die Bemessung alle Leistungen einzubeziehen, die der Steuerpflichtige zu entrichten hätte, wenn er die Liegenschaft nach Erstellung der Baute erwerben würde. Spätestens mit der Vollendung der Baute würden die ausgewiesenen „Kosten mit Gebührencharakter“ fällig und müssten vom Eigentümer bezahlt werden. Im Rahmen des Kaufvertrages würden sie auf den Kaufpreis geschlagen und entsprechend dem Käufer überbunden, so dass sie dieser letzten Endes zu tragen habe. Analog seien sie bei einem Kauf über eine schlüsselfertige Baute auch in die Bemessung einzubeziehen.

### C.

Mit Eingabe vom 17. August 2005 haben die Ehegatten A. bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion Beschwerde gegen die Einspracheverfügung erhoben. Sie beantragen sinngemäss die Aufhebung der Einspracheverfügung, soweit die Fr. 23'000.- als Teil der Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer herangezogen werden. Zur Begründung bringen sie zusammengefasst vor, im Werkvertrag sei der von ihnen zu bezahlende Betrag für Anschlussgebühren auf maximal Fr. 23'000.- limitiert worden. Diesen Betrag hätten sie direkt dem Generalunternehmer bezahlt, welcher seinerseits mit den Behörden von D. abgerechnet habe. Da dieser die Kosten quasi für sie als ihren Vertreter beglichen habe, handle es sich um einen „durchlaufenden Posten“, als Dienstleistung für den Bauherrn. Nach Meinung der Beschwerdeführer ist es falsch, diese Kosten in die Bemessung einzubeziehen. Behördliche Anschlussgebühren seien keinesfalls Bestandteil eines Werklohnes. Zur weiteren Begründung bringen sie vor, sofern diese Gebühren im Kaufvertrag und in der Finanzierungsaufstellung nicht aufgeführt worden wären, so hätte die Gemeinde D. sie den Beschwerdeführern direkt verrechnet und als Folge davon wäre darauf keinerlei Handänderungssteuer erhoben worden. Dies laufe darauf hinaus, dass nur der Unwissende Handänderungssteuern bezahle, während sich ihnen alle Anderen entziehen könnten. Im Übrigen würden durch das Einfordern der Gebühren bereits Mehrwertsteuern erhoben. Die zusätzliche Erhebung der Handänderungssteuer auf den Gebühren bedeute eine nicht zulässige Doppelbesteuerung.

In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 26. August 2005 beantragt das Kreisgrundbuchamt die Abweisung der Beschwerde.

Mit Eingabe vom 28. September 2005 reichten die Beschwerdeführer Schlussbemerkungen ein.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften ist, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

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

#### **1.**

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamtes kann bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion Verwaltungsbeschwerde erhoben werden (Art. 27 Abs. 2 HPG). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21; Art. 26 Abs. 1 HPG).

Zur Verwaltungsbeschwerde ist befugt, wer ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung hat (Art. 65 Bst. a VRPG). Die Beschwerdeführer sind durch die angefochtene Einspracheverfügung beschwert und daher befugt, dagegen Beschwerde zu erheben. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten.

#### **2.**

Das Kreisgrundbuchamt hat nebst dem Kauf- und Werkpreis in der Höhe von Fr. 549'000.- zusätzlich den Betrag von Fr. 23'000.- für Anschlussgebühren sowie denjenigen von Fr. 1'000.- für die Kosten der Parzellierung der Handänderungssteuer unterstellt. Die Unterstellung der Parzellierungskosten unter die Handänderungssteuer wurde von den Beschwerdeführern nicht bestritten. Es ist deshalb nachfolgend einzig zu prüfen, ob das Kreisgrundbuchamt die Anschlussgebühren in der Höhe von pauschal Fr. 23'000.- zu Recht für handänderungssteuerpflichtig beurteilt hat.

#### **3.**

**3.1** Die Beschwerdeführer bringen vorab vor, es sei illusorisch und sowohl in wirtschaftlicher als auch in rechtlicher Hinsicht nicht sachgerecht, die Käuferschaft eines fertigen Hauses gleich zu behandeln, wie diejenige eines Grundstückes, welche darauf aufgrund eines General- oder gar Totalunternehmervertrages ein Haus erstellen lasse. Erstere gingen ein wesentlich geringeres Risiko ein. Ausserdem sei die Aufzählung in Art. 6a HPG, wonach die Steuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu bemessen sei, als abschliessend zu verstehen. Die umstrittenen Anschlussgebühren seien aber klarerweise nicht als Bestandteil des Werklohnes einzustufen, weshalb sie der Handänderungssteuer nicht unterstellt werden dürften.

**3.2** Bei Handänderungen von Grundstücken ist eine Handänderungssteuer zu entrichten (Art. 1 i.V.m. Art. 5 HPG). Die Steuer wird dabei aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die die Erwerberin oder der Erwerber der Veräusserin oder dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (Art. 6 HPG).

Noch vor der Einführung des Art. 6a HPG am 26. Januar 1999 hat das Verwaltungsgericht des Kantons Bern mit Urteil vom 23. Dezember 1996 entschieden, dass nicht nur das Bauland, sondern auch der Preis des zukünftigen Hauses Teil der in Art. 6 HPG erwähnten vermögensrechtlichen Leistung sein kann (BVR 1997 S. 344 ff.). Es liegt ein Kauf einer zukünftigen unbeweglichen Sache und nicht ein gemischter Kauf-/Werkvertrag vor, wenn nicht die Herstellung, sondern die Übereignung der Sache im Vordergrund steht. In einem solchen Fall erwirbt die Käuferschaft nicht nur ein Stück Land, verbunden mit einem Anspruch aus Werkvertrag, vielmehr wird ihr ein Recht am Land und an der künftigen Sache übertragen. Diese neue Betrachtungsweise stimmt mit dem Zivilrecht überein. Die künftige Baute bildet in diesem Fall mit dem Grundstück eine Einheit. Im Gegensatz dazu diente bei der alten Veranlagungspraxis nur die existierende Liegenschaft als Bemessungsgrundlage. Entsprechend der neuen Betrachtungsweise ist beim Kauf einer künftigen Sache die Handänderungssteuer auf dem gesamten Kaufpreis (Land- und Erstellungspreis) zu verlangen (BN 1999 S. 81 f.).

**3.3** In zwei am 25. Juli 2000 ergangenen Urteilen (vgl. BVR 2001 S. 193 E. 3b aa sowie unveröffentlichte BGE 2P.123/1999, 2P.198/1999, E. 2a) würdigte das Bundesgericht diese Rechtsprechung als verfassungskonform und hob dabei hervor, die Bemessung der Handänderungssteuer nach Massgabe aller vermögensrechtlichen Leistungen, die der Erwerber dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen habe, sei eine wirtschaftliche Vorschrift, deren Auslegung aufgrund 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 aufgrund 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 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 BGE 2P.230/2001 und 2P.229/2001 vom 7. Januar 2002, je E. 2a). Diese neue Zusammenrechnungspraxis hat mit Art. 6a HPG Eingang in das Gesetz gefunden und ist entgegen der Meinung der Beschwerdeführer gemäss dem Gesagten vom Bundesgericht für sachgerecht beurteilt worden.

**3.4** Nach diesen Ausführungen wird auch klar, dass Art. 6a HPG nicht isoliert betrachtet, sondern im Zusammenhang mit Art. 6 HPG gelesen werden muss. Art. 6a HPG präzisiert einzig den Umstand, dass bei Kaufverträgen über eine schlüsselfertige Baute neben dem Landpreis auch der Werklohn unter die Handänderungssteuer fällt. Landpreis und Werklohn sind damit aber nicht die einzigen Leistungen, welche der Handänderungssteuer unterliegen, sondern es bestehen noch andere vermögensrechtliche Leistungen, welche gemäss Art. 6 HPG

handänderungssteuerpflichtig sind, sofern sie einen Bestandteil der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bilden. Wie unter E. 5.2 zu zeigen sein wird, bilden die vorliegend umstrittenen Anschlussgebühren solche unter Art. 6 HPG fallende vermögensrechtliche Leistungen. Der Argumentation der Beschwerdeführer, wonach Art. 6a HPG als abschliessende Aufzählung gelte, kann insofern nicht gefolgt werden.

#### **4.**

**4.1** Nachfolgend ist nun zu prüfen, ob zwischen dem Verkäufer und den Beschwerdeführern ein Vertrag über eine schlüsselfertige Baute zustande gekommen ist.

**4.2** Für die Annahme des Kaufs einer künftigen Sache im Sinne von Art. 6a HPG, muss aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände 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, ob die Baute im Zeitpunkt der Grundbucheintragung ganz oder teilweise erstellt ist, oder ob sie erst projiziert ist (vgl. BN 1999 S. 82).

**4.3** Im konkreten Fall liegen zwei Vertragswerke vor. Einerseits ein öffentlich beurkundeter Kaufvertrag mit Datum vom 7. Dezember 2004 und andererseits ein Werkvertrag, welcher von den Parteien am 4. Dezember 2004 unterzeichnet worden ist. Gegenstand des Kaufvertrages bildet der Verkauf des Grundstücks Grundbuchblatt Nr. 1000, samt Werk und Einzelgarage inkl. Parkplatz, von B. an die Beschwerdeführer zu einem Gesamtpreis von Fr. 549'000.-. Eine Nachfrage bei der Gemeinde D. hat ergeben, dass B. die Baubewilligung für das Projekt bereits im Jahre 2002 eingeholt hat. Im Kaufvertrag wird erwähnt, dass sich der vereinbarte Kaufpreis für den Normalausbau des Kaufobjektes gemäss Baubeschrieb versteht und dass über sämtliche von der Käuferschaft gewünschten Änderungen separat abzurechnen ist, wobei solche Änderungen gegenüber dem Normalausbau Mehr- oder Minderkosten bewirken. Gleichzeitig verpflichtet sich die Käuferschaft in Ziff. 4 des Kaufvertrages, spätestens gleichzeitig mit der Unterzeichnung dieses Vertrages, mit B. einen Werkvertrag zur Erstellung eines zusammengebauten Einfamilienhauses auf der zu erwerbenden Baulandparzelle abzuschliessen. Nutzen und Schaden beginnen der Käuferschaft am 1. Juli 2005, unabhängig vom Grundbucheintrag (Ziff. 5).

Der Abschluss des Werkvertrages, in welchem B. als Generalunternehmer und die Beschwerdeführer als Bauherrschaft auftreten, wurde drei Tage vor demjenigen des Kaufvertrages unterzeichnet. Das Bauwerk erfolgt gemäss Baubeschrieb vom 22. März 2004. Es handelt sich um den kompletten Ausbau des Hauses Nr. 2 mit 4 ½ Zimmern und einem Galeriezimmer sowie einer Autogarage. Für das erschlossene Bauland werden Fr. 111'000.- und für das Haus Nr. 2 sowie die Autogarage je ein Pauschalpreis von Fr. 421'278.- bzw. Fr. 16'722.- vereinbart. Laut Art. 3.1 hat die Bauherrschaft die Möglichkeit, kleinere Änderungen vor Baubeginn vorzunehmen. Auch besteht gemäss Art. 6 die Möglichkeit, Eigenleistungen am Bauwerk vorzunehmen.

men. Der Baubeginn erfolgte laut Art. 23 am 4. Oktober 2004 und der Baubezug ist gestützt auf dieselbe Bestimmung ab Mitte Juni 2005 vorgesehen.

Aus diesen beiden Verträgen ergibt sich, dass die Ausgestaltung des Vertragsobjekts im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses schon sehr detailliert festgelegt war. Es lagen bereits ein genauer Baubeschrieb sowie eine entsprechende Baubewilligung vor. Ausserdem mussten sich die Beschwerdeführer im Kaufvertrag dazu verpflichten, mit dem Landverkäufer, welcher zugleich als Generalunternehmer auftritt, einen Werkvertrag abzuschliessen. Damit kann mit Sicherheit ausgeschlossen werden, dass B. das Grundstück jemandem verkauft hätte, der dieses von einem anderen Generalunternehmer hätte überbauen lassen und nochmals ein Baubewilligungsverfahren durchgeführt hätte.

Die Leistung der Käuferschaft war zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses bereits in Form eines Pauschalpreises festgelegt. Die Beschwerdeführer haben die Möglichkeit, Eigenleistungen an der Baute vorzunehmen, doch dies nur in einem eingeschränkten Rahmen. Gemäss Art. 6 des Werkvertrages hat sich die Bauherrschaft rechtzeitig für Eigenleistungen zu melden. Sofern zu diesem Zeitpunkt bereits ein Werkvertrag mit einem Handwerker abgeschlossen worden ist oder die verbleibende Restarbeit eine Verteuerung ergeben sollte, ist eine Eigenleistung ausgeschlossen oder die ev. Mehraufwendungen der Handwerker werden zusätzlich verrechnet. Sämtliche Eigenleistungen müssen dem Baufortschritt angepasst werden und der Bauablauf darf nicht behindert oder aufgehalten werden. Für eventuelle Verzögerungen und daraus anfallende Mehrkosten wird die Bauherrschaft belastet (Art. 6.1). Diese verpflichtet sich überdies auf jegliches Verzögern, Einstellen oder Aufschieben des Bauvorhabens zu verzichten (Solidaritätsprinzip mit Haus Nr. 1) (Art. 16). Diesen Vertragsbestimmungen kann entnommen werden, dass die Freiheit der Beschwerdeführer in der Ausgestaltung nur noch sehr beschränkt waren. Ausserdem gibt es auch rein technische Gründe, dass Käufer von Doppel Einfamilienhaus-Hälften, wie dies vorliegend der Fall ist, nur beschränkte Freiheiten bei der Ausgestaltung ihrer Bauten haben können: Aus konstruktiven und ästhetischen Gründen ist der Käufer eines Grundstücks, welches den einen Teil eines Doppel Einfamilienhauses bildet, gezwungen, einem Gesamtkonzept für das Haus zu folgen.

Zusammenfassend gelangt die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion zum Schluss, dass trotz formell unabhängigem Kauf- und Werkvertrag die Vertragsparteien den Willen hatten, den Käufern das Eigentum an einem ganz bestimmten, bezüglich Gestaltung klar umschriebenen Teil eines Doppel Einfamilienhauses zu verschaffen. Da die Beschwerdeführer eine zu einem projektierten Doppel Einfamilienhaus gehörende Parzelle gekauft hatten, waren sie in ihrer Entscheidung, wie und von wem sie zu überbauen sei, nicht mehr frei. Deshalb ist vorliegend davon auszugehen, dass ein Kaufvertrag über eine schlüsselfertige Baute im Sinne von Art. 6a HPG abgeschlossen worden ist.

## 5.

**5.1** Wenn nach dem Willen der Parteien ein Kaufvertrag über eine künftige Sache vorliegt, ist die Handänderungssteuer auf der Gegenleistung für den gesamten Kaufgegenstand zu bemessen (d.h. auf dem Kaufpreis für das fertige Haus bzw. für die fertige Wohnung) und nicht bloss von denjenigen Werten der Baute, die im Zeitpunkt der Handänderung bereits vorhanden sind (Akzessionsprinzip) und zivilrechtlich den Eigentümer wechseln (vgl. SJZ 1994, 416 mit Hinweisen). Dies im Gegensatz zur alten Praxis, wonach als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer der Bestand des Grundstückes im Zeitpunkt des Eigentumsüberganges bzw. der Verurkundung bildete, d.h. der Wert des Bodens und der für den Zeitpunkt des Eigentumsübergangs geschätzte Wert der angefangenen Baute (vgl. BN 1999 S. 82, FN 2).

**5.2** In Ziff. 2 des Kaufvertrages haben die Vertragsparteien vereinbart, dass die Beschwerdeführer dem Verkäufer des Grundstücks bei Einzug/Schlüsselübergabe, spätestens per 1. Juli 2005, zusätzlich zum Kauf- und Werkpreis pauschal Fr. 23'000.- für die Gebühren gemäss Werkvertrag zu bezahlen haben. Gleiches ergibt sich aus Art. 2.5 des Werkvertrages, wonach alle Kosten mit Gebührencharakter, welche für den Bau anfallen, durch die Bauherrschaft zusätzlich zum vereinbarten Pauschalpreis hin übernommen und abgerechnet werden. Aus der Gesamtkostenaufstellung vom 4. Oktober 2004 ergibt sich, dass es sich dabei um Kosten für den Gasanschluss, den TV-Kabelanschluss (Grundgebühr), den Trinkwasseranschluss, das Abwasser, das Regenwasser (einmalige Gebühr), die L.S. Befreiung (Gebühren) und die Baubewilligung (ca. 1/3) handelt.

Wie die Beschwerdeführer zu Recht vorbringen, handelt es bei diesen Kosten nicht um einen Bestandteil des Werklohnes, sondern es sind dies vielmehr Erschliessungskosten.

Da die Handänderungssteuer gemäss Art. 6 HPG von der Gegenleistung für das Grundstück zu entrichten ist, sind die liegenschaftlichen Werte steuerpflichtig. Erschliessungskosten stellen solche liegenschaftliche Werte dar, da sie Voraussetzung für die Überbaubarkeit eines Grundstückes bilden (vgl. Art. 7 i.V.m. Art. 106 Abs. 1 des Baugesetzes des Kantons Bern vom 9. Juni 1985 [BauG; BSG 721]) (vgl. Ziff. 3 g des Kreisschreibens der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion für die praktizierenden Notare sowie die Grundbuchverwalter des Kantons Bern betreffend Abgaberecht vom 15. April 1986, mit Änderung vom 28. April 1997). Mit dem Erwerb eines schlüsselfertigen Hauses ist gemeint, dass das Haus bezugsbereit ist. Darin inbegriffen sind somit auch die Erschliessung der Liegenschaft und insbesondere auch der Anschluss an das Versorgungs- und Entsorgungsnetz. Üblicherweise sind im Pauschalpreis die Gebühren für die Erschliessung des Grundstücks inbegriffen. Werden sie - wie im vorliegenden Fall - vom Verkäufer separat in Rechnung gestellt, dann ist darauf die Handänderungssteuer dennoch geschuldet.

**5.3** An diesem Umstand vermag auch das Vorbringen der Beschwerdeführer nichts zu ändern, wonach zwar die Gemeinde diesen Betrag von den Beschwerdeführern direkt einverlangt

hätte, dieser aber nicht besteuert worden wäre, wenn diese Gebühren nicht im Kaufvertrag und nicht in der Finanzierungsaufstellung aufgeführt worden wären.

Gemäss Art. 17 HPG wird die Steuer aufgrund der bei der Grundbuchanmeldung eingereichten Ausweise verlangt. Dabei ist der Anmeldende verpflichtet, sämtliche Grundlagen für die Veranlagung der Steuer einzureichen. Das Grundbuchamt ist ausserdem berechtigt, ergänzende Angaben zu verlangen, wenn der Sachverhalt nicht klar ist oder bestimmte Angaben fehlen. Insofern kann die Handänderungssteuer auf den vorliegend umstrittenen Gebühren nicht einfach dadurch umgangen werden, indem sie weder im Kaufvertrag noch in der Finanzierungsaufstellung aufgeführt werden.

## 6.

**6.1** Schliesslich sind die Beschwerdeführer der Meinung, dass es eine unzulässige Doppelbesteuerung darstellen würde, wenn die Anschlussgebühren der Handänderungssteuer unterlägen, da darauf bereits Mehrwertsteuern erhoben würden.

Der Tatbestand der Doppelbesteuerung ist dann erfüllt, wenn ein bestimmtes Individuum für das nämliche Objekt in verschiedenen Gemeinwesen für denselben Zeitraum zu gleichen Steuern herangezogen wird (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage 2002, S. 87). Sowohl bei der Mehrwertsteuer als auch bei der Handänderungssteuer handelt es sich sog. indirekte Steuern. Diese Kategorie wird weiter unterteilt und dabei fallen die Mehrwertsteuern unter die Wirtschaftsverkehrssteuern und die Handänderungssteuer unter die Rechtsverkehrs- bzw. die Rechtsübertragungssteuern (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 158). Während die Handänderungssteuer vom Kanton erhoben wird, stellt die Mehrwertsteuer eine Bundessteuer dar. Objekt der Rechtsübertragungssteuern bilden Rechtsgeschäfte, die auf Übertragung von Eigentum oder andern Rechten gerichtet sind. Die möglichen Steuerobjekte der Mehrwertsteuer werden in Art. 5 ff. des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) aufgelistet. Laut Art. 2 MWSTG darf, was das Mehrwertsteuergesetz als Gegenstand der Mehrwertsteuer erklärt, von der Steuer ausnimmt oder befreit, von den Kantonen und Gemeinden keiner gleichartigen Steuer unterstellt werden (Art. 134 BV). Dabei wird in Art. 2 Satz 2 ausdrücklich erwähnt, dass Billettsteuern und Handänderungssteuern nicht als gleichartig gelten. Damit wird deutlich, dass die gleichzeitige Unterstellung der Anschlussgebühren unter die Mehrwertsteuer und die Handänderungssteuer entgegen der Meinung der Beschwerdeführer keine unerlaubte Doppelbelastung darstellt, da es sich nicht um gleichartige Steuern handelt.

## 7.

Zusammengefasst kommt die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion zum Schluss, dass die von den Beschwerdeführern vorgebrachten Rügen unbegründet sind. Das Kreisgrundbuchamt hat deshalb zu Recht die Handänderungssteuer auf dem Betrag von Fr. 573'000.- veranlagt. Die Beschwerde ist abzuweisen.

**8.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführer die entstandenen Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 VRPG).

**Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:****1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion in der Höhe von pauschal Fr. 800.- werden A. zur Bezahlung auferlegt. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.