

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

32.13-07.145

Beschwerdeentscheid vom 11. Januar 2010

Handänderungssteuer (schlüssel fertige Baute)



War im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs kein Werkvertrag abgeschlossen worden, ist die Handänderungssteuer gleichwohl auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu erheben, wenn eine rechtliche oder wirtschaftliche Verpflichtung zum Abschluss eines solchen bestand. Der drohende Verlust der bereits vor Abschluss der Kaufvertrages vereinbarten Projektierungskosten, schränkt die Freiheit der Landkäufer, mit wem sie das Bauprojekt letztlich verwirklichen wollen, entscheidend ein (Erw. 6).

Impôt sur les mutations (construction vendue clés en main)

Si, au moment de l'acquisition de l'immeuble, aucun contrat d'entreprise n'avait été conclu, l'impôt sur les mutations doit être perçu sur le prix global (prix du terrain et prix de l'ouvrage) s'il existait une obligation légale ou économique à la conclusion d'un tel contrat. La perte potentielle des frais d'étude du projet déjà convenus avant la conclusion du contrat de vente restreint de manière décisive la liberté des acheteurs du terrain quant à la personne avec laquelle ils souhaitent, en définitive, concrétiser le projet de construction (c. 6)

Sachverhalt

A.

Am 12. Dezember 2006 vereinbarten die Ehegatten A. mit der X. AG einen Projektierungsauftrag für die Projektierung eines Einfamilienhauses nach der Mo-

dellvorgabe an der B.-Strasse im Ort C.. Die Kosten für diesen Projektierungsauftrag beliefen sich auf pauschal Fr. 30'000.–, wobei diese Zahlung bei einem definitiven Bauvertragsabschluss mit der X. AG am Kauf- resp. Werkpreis angerechnet wird. Eine Woche später verkaufte die Genossenschaft Y. den Ehegatten A. das unüberbaute Baulandgrundstück Gemeinde D. Gbbl. Nr. 1000 zu einem Kaufpreis von Fr. 187'500.–. Die Parteien stellten im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 19. Dezember 2006 (Urschrift von Notar E.) fest, dass die Käuferschaft frei sei, wann und wie sie das Vertragsobjekt überbauen wolle. Zudem bestätigte die Käuferschaft, dass sie weder mit der Verkäuferin noch mit Dritten einen Vertrag betreffend die Erstellung von schlüsselfertigen Bauten auf dem Vertragsobjekt abgeschlossen habe. Am 10. April 2007 erteilte die Gemeinde D. den Ehegatten A. die Baubewilligung für den Neubau eines Einfamilienhauses mit zwei Garagen auf der Parzelle der Gemeinde D. Gbbl. Nr. 1000. Einige Tage später schlossen A. mit der X. AG einen Vertrag für Architekturleistungen auf der Grundlage von voraussichtlichen aufwandbestimmten Baukosten im Betrag von Fr. 615'000.– ab.

B.

Der beurkundende Notar deklarierte und entrichtete am 5. Februar 2007 die Handänderungssteuer von Fr. 3'375.– für den Kaufpreis der Parzelle (1,8 % von Fr. 187'500.–). Das Kreisgrundbuchamt verfügte daraufhin am 27. August 2007, dass die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer entgegen der Selbstdeklaration der steuerpflichtigen Käuferschaft nicht nur aus dem Kaufpreis, sondern aus dem Kaufpreis, den Bau- sowie den Planungskosten bestehe. Die Handänderungssteuer betrage somit nicht nur Fr. 3'375.– für den Kaufpreis, sondern zusätzlich Fr. 11'610.– für die Bau- und Planungskosten (1,8 % von Fr. 645'000.–), ausmachend total Fr. 14'985.–.

Gegen die Verfügung vom 27. August 2007 erhoben A. am 21. September 2007 Einsprache. Mit Verfügung vom 30. November 2007 bestätigte das Kreisgrundbuchamt seine Veranlagungsverfügung. Es erwog, dass bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise und einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände angenommen werden müsse, dass die Käufer in ihrem Entscheid, mit wem, wie und wann sie ihr Baugrundstück überbauen wollten, nicht mehr frei waren. Davon sei auszugehen, weil der Kaufvertrag, der Projektierungsauftrag und der Werkvertrag in einer besonders engen Art und Weise miteinander verknüpft sowie voneinander abhängig seien und die drei Vereinbarungen im Ergebnis der Übereignung einer schlüsselfertigen Baute gleichkämen. Neben dem Kaufpreis seien deshalb auch die Bau- und Planungskosten für die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer relevant.

C.

Mit Eingabe vom 24. Dezember 2007 führen A. Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK). Sie beantragen, die Einspracheverfügung des Kreisgrundbuchamtes vom 30. November 2007 sei aufzuheben und die Handänderungssteuer sei auf Fr. 3'375.– (1,8 % von Fr. 187'500.–) zu veranlagten.

In seiner Vernehmlassung vom 24. Januar 2008 beantragt das Kreisgrundbuchamt, die Beschwerde sei abzuweisen. Die Beschwerdeführer erhielten Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 27. Februar 2008 Gebrauch machten.

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

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

1.

Gemäss Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG; BSG 215.326.2; bis 30. September 2009: Gesetz betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern [HPG]) können Einspracheverfügungen des Kreisgrundbuchamts bei der JGK angefochten werden. A. sind mit ihren Begehren im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen, durch die ablehnende Einspracheverfügung des Kreisgrundbuchamts beschwert und somit zu deren Anfechtung befugt (Art. 65 Abs. 1 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf ihre form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 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 Grundstückserwerb 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).

2.2 Schon vor der Aufnahme des Art. 6a in das HG hat das Verwaltungsgericht des Kantons Bern mit Urteil vom 23. Dezember 1996 (VGE 19900) entschieden,

dass nicht nur das Bauland, sondern auch der Preis des zukünftigen Hauses Teil der in Art. 6 HG erwähnten vermögensrechtlichen Leistung sein könne (BVR 1997 S. 344). In einem solchen Fall erwerbe die Käuferschaft nicht nur ein Stück Land, verbunden mit einem Anspruch aus Werkvertrag, vielmehr werde ihr ein Recht am Land *und* an der künftigen Sache übertragen. Die künftige Baute bilde in diesem Fall mit dem Grundstück eine Einheit. Bemessungsgrundlage bilde demnach der *gesamte* Kaufpreis.

2.3 Nach der seitherigen gefestigten 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 (VGE 20182 vom 18. November 1997, E. 3; VGE 29157 vom 10. Dezember 1997, E. 5; VGE 20158 vom 16. Dezember 1997, E. 3; jeweils mit Hinweisen). 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; BVR 2001 S. 550; VGE 20554 vom 16. März 1999 mit Hinweisen). Landveräusserer und Werkunternehmer müssen nicht wirtschaftlich oder tatsächlich identisch sein. 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 den Verkäufern und den Werkunternehmen 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 ff.; ZBI 1981 S. 129 E. 4). Demnach kann der Werkpreis für eine schlüsselfertige Baute nur dann nicht zur Bemessung der Handänderungssteuer herangezogen werden, wenn die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich noch frei ist (VGE 20158 vom 16. Dezember 1997, E. 3b, mit Hinweisen).

2.4 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 der Einführung des Art. 6a HG ergangene – 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 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 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.

3.

3.1 Im vorliegenden Fall machen die Beschwerdeführer geltend, das Rechtsgeschäft zwischen den Beteiligten habe sich auch bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Verkauf des Baulandes erschöpft. Beim Abschluss des Kaufvertrages habe weder ein Werkvertrag für die Realisierung eines sich in Planung befindenden Projekts bestanden, noch sei eine Verpflichtung zum Abschluss eines solchen vorgelegen. Vor diesem Hintergrund hätten sie selber entscheiden können, mit wem, wann und auf welche Weise sie das Bauland hätten überbauen wollen. Alleine aus der zeitlichen Nähe zwischen dem Kauf des Baulandes, der Planung und Überbauung ableiten zu wollen, der wirtschaftliche Gehalt des vorliegenden Vertrages (Erwerb von Bauland) sei dem Verkauf einer schlüsselfertigen Baute gleichgekommen, gehe fehl.

3.2 Es ist unbestritten, dass allein der Kaufvertrag vom 19. Dezember 2006 den Beschwerdeführern noch keinen Anspruch auf eine schlüsselfertige Baute verschaffte. In Ziff. III.4. des Kaufvertrages bestätigen sie denn auch ausdrücklich, dass sie mit der Verkäuferschaft keinen Vertrag betreffend die Erstellung von schlüsselfertigen Bauten auf dem Vertragsobjekt abgeschlossen hätten. Der Steuertatbestand ist in dieser Hinsicht nicht erfüllt. Zu prüfen bleibt jedoch, ob im Zeitpunkt des Landkaufs eine andere Vereinbarung vorlag, die mit dem Kaufvertrag so verbunden war, dass im Ergebnis die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute vereinbart wurde.

3.3 In zeitlicher Nähe zum Kaufvertrag vom 19. Dezember 2006 haben die Beschwerdeführer zwei weitere Verträge abgeschlossen. Vertragspartei war hierbei jeweils die X. AG und nicht die Verkäuferin des Baugrundstücks. Es handelte sich einerseits um den Projektierungsauftrag vom 12. Dezember 2006, welcher eine Woche vor dem Kaufvertrag abgeschlossen wurde, und andererseits um den Vertrag für Architekturleistungen vom 13. April 2007. – Bei „Architektenverträgen“ stellt sich immer zuerst die Frage der Rechtsnatur. Den typischen Architekturvertrag gibt es nicht, da die möglichen Leistungen vielfältig sind: Ausarbeitung von Vorstudien, Erstellen von Vor- und Bauprojekten (inkl. Detailstudien und Kostenvoranschlag), Durchführung des Baubewilligungsverfahrens, Ausschreibung und Vergabe der Unternehmerarbeiten, Bauleitung während der Projektverwirklichung, Werkabnahme und Betreuung von Mängelbehebungen. Es ist somit auf die jeweiligen Leistungen abzustellen, um den Vertrag zu qualifizieren (vgl. AJP 2008 S. 1309). Beim Projektierungsauftrag vom 12. Dezember 2006 waren folgende Leistungen geschuldet: Vorabklärungen bezüglich Baulandparzelle, Bebaubarkeit, Baugesetz etc., Durchführung eines Bauherren- und Architektengesprächs, Berechnung eines Pauschalpreises mit Baubeschreibung sowie Erstellung mehrerer Pläne (Vorprojekt und Projektpläne, je Massstab 1:100). Dieser Vertrag ist vermutlich als Werkvertrag gemäss Art. 363 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) zu qualifizieren, zumal bei den Plänen jeweils ein Erfolg geschuldet war. Der zweite Vertrag vom 13. April 2007 bezeichnete als Gegenstand der Vereinbarung «1 EFH mit Garagen» und nannte als Leistungen des Beauftragten unter anderem das Bauprojekt, die Ausführungsplanung und die Ausführung. Im Ergebnis war ein Einfamilienhaus mit Garagen, also auch ein Erfolg geschuldet, weshalb auch dieser Vertrag als Werkvertrag einzustufen ist. Ungeachtet der Zuordnung der Vereinbarungen zu einem bestimmten Vertragstypus kann jedoch festgehalten werden, dass der erste Werkvertrag zwar bereits im Zeitpunkt des Kaufabschlusses bestand, aber noch nicht auf die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute ausgerichtet war. Der zweite Werkvertrag hatte dagegen die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute zum Inhalt, kam aber erst einige Monate später zustande. Im Zeitpunkt des Landkau-

fes hatte folglich noch kein Werkvertrag über eine schlüsselfertige Baute bestanden. Beide Werkverträge erfüllen somit *je gesondert betrachtet* den Steuertatbestand von Art. 6a HG nicht.

4.

4.1 Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, dass dem vorliegenden Fall ein analoger Sachverhalt zugrunde liegt wie dem Beschwerdeentscheid der JGK vom 30. Mai 2007 (JGKE 32.13-06.123). In jenem Entscheid wurde ebenfalls geprüft, ob im Zeitpunkt des Landkaufs ein Werkvertrag bestand. Die JGK gelangte damals zum Schluss, dass im Zeitpunkt des Grundstückerwerbs kein Werkvertrag abgeschlossen worden war und auch keine Verpflichtung zum Abschluss eines solchen bestanden hatte. Allein das Vorliegen von Bauabsichten im Zeitpunkt des Landerwerbs berechtige noch nicht zur Aufrechnung eines Werklohns zu einem mutmasslichen Gesamtpreis von Land und Werk. Deshalb wurde in jenem Fall die Handänderungssteuer lediglich auf dem Kaufpreis für die Parzelle berechnet (vgl. E. 3 ff. des Entscheides vom 30. Mai 2007).

4.2 Wie im soeben erwähnten Sachverhalt bestand auch im vorliegenden Fall im Zeitpunkt des Grundstückkaufs noch kein Werkvertrag zur Bauausführung resp. über eine schlüsselfertige Baute. In beiden Fällen lag allerdings bereits je ein weiterer Vertrag vor, nämlich ein Projektzusagevertrag resp. ein Projektierungsauftrag. Eine Bauabsicht war folglich in beiden Fällen schon vorhanden. Der Projektzusagevertrag, der dem Beschwerdeentscheid vom 30. Mai 2007 zugrunde lag, enthielt jedoch keine Hinweise darauf, dass die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen wollte, tatsächlich nicht mehr frei war. Es gab weder Anzeichen für einen konkreten Abschluss eines Werkvertrages über eine schlüsselfertige Baute noch eine Verpflichtung, einen solchen abzuschliessen, und letztlich wurde auch gar kein Generalunternehmer mit der Erstellung des Hauses beauftragt.

Im vorliegenden Fall verhält es sich anders. Zwar ist auch hier der Projektierungsauftrag vom 12. Dezember 2006 weder auf die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute ausgerichtet noch enthält er die rechtliche Verpflichtung, einen Werkvertrag abzuschliessen. Gegenstand des Vertrags sind vielmehr Vorabklärungen betreffend einen möglichen Hausbau gemäss der Modellvorgabe. Im Unterschied zum Sachverhalt, wie er dem JGKE vom 30. Mai 2007 zugrunde lag, enthält der Projektierungsauftrag jedoch eine Vertragsklausel betreffend Kosten von Fr. 30'000.–. Diese Kosten resp. der damit potentiell zusammenhängende Verlust von Fr. 30'000.– machen deutlich, dass im vorliegenden Fall mindestens eine wirtschaftliche Verpflichtung zum Abschluss eines weiteren Werkvertrages

mit der X. AG besteht bzw. bestanden hat (vgl. auch nachfolgend E. 6.1 f.). Dementsprechend haben die Beschwerdeführer denn auch – anderes als die Käufer im früheren Fall – tatsächlich einen Vertrag für Architekturleistungen resp. einen Werkvertrag über eine schlüsselfertige Baute mit der X. AG vereinbart. Dieser effektiv abgeschlossene Werkvertrag erhärtet den Hinweis einer wirtschaftlichen Verpflichtung durch den Projektierungsauftrag. Der vorliegende Fall unterscheidet sich daher in diesem wesentlichen Punkt vom erwähnten JGKE vom 30. Mai 2007. Der drohende Verlust der Projektierungskosten von Fr. 30'000.– schränkte die Freiheit der Beschwerdeführer, mit wem sie das gewünschte Bauprojekt letztlich verwirklichen wollten, entscheidend ein.

5.

5.1 Auch die Vorinstanz hat eine Analogie zum JGKE vom 30. Mai 2007 verneint. Sie begründete dies damit, dass vorliegend eine Verknüpfung von Kaufvertrag und Projektierungsauftrag im Sinne von Art. 6a HG insofern vorliege, als die beiden Verträge derart eng miteinander verbunden seien, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre. Diese gegenseitige Abhängigkeit könne sich aus den Umständen ergeben, und es sei nicht erforderlich, dass die Verträge von denselben Parteien abgeschlossen worden seien (vgl. Einspracheverfügung vom 30. November 2007, E. 7).

5.2 Es ist dem Kreisgrundbuchamt vorab zuzustimmen, dass die Verträge nicht von denselben Parteien abgeschlossen werden müssen. Des Weiteren ist es richtig, dass zumindest eine gegenseitige Abhängigkeit zwischen den Verträgen bestehen muss. Eine solche kann sich beispielsweise aus den Umständen des Vertragsschlusses ergeben. Vorliegend bestehen keine Anhaltspunkte für eine kausale Abhängigkeit der beiden Verträge. Der Projektierungsauftrag, welcher im Zeitpunkt des Grundstückkaufs bestand, war nicht von weiteren Vereinbarungen, insbesondere dem Abschluss eines Grundstückkaufvertrages, abhängig. Die Erfüllung der vereinbarten Leistungen im Projektierungsauftrag, die vor allem Vorabklärungen betraf, war grundsätzlich selbständig möglich. Dies im Unterschied zu einem Werkvertrag über eine schlüsselfertige Baute, wo ein Grundstück resp. ein Grundstückkaufvertrag notwendig wäre, um den Vertrag erfüllen zu können.

5.3 Neben den Umständen des Vertragschlusses kommen als Indizien für eine gegenseitige Abhängigkeit auch Absprachen oder gleichgerichtete Interessen zwischen der Verkäuferin und dem Werkunternehmer in Frage. Die Verkäuferin muss somit mehr gewollt haben, als nur den Verkauf eines Baugrundstückes. Nach Ansicht des Kreisgrundbuchamtes sei dies hier gerade der Fall. Zur Begründung verweist es auf den Vertrag betreffend Parzellierung und Dienstbarkeitserrichtung vom 19. Dezember 2006, der am gleichen Tag abgeschlossen

wurde wie der Grundstückkaufvertrag (vgl. Einspracheverfügung vom 30. November 2007, E. 9). Im Rahmen dieser Parzellierung wurden bereits Näherbaurechte für Wohnbauten resp. für eine Garage, Grenzanbaurechte für Stützmauern und für eine Garage, Baurechte für Garagen, Bepflanzungsbeschränkungen sowie weitere Dienstbarkeiten im Zusammenhang mit einer Briefkastenanlage und einem Abfallcontainer begründet. Des Weiteren wurden bereits obligatorische Verpflichtungen festgesetzt, die sich auf die im Baurecht zu errichtenden Garagen und deren Konstruktion bezogen, wie beispielsweise die maximal zulässige Höhe, die Baumaterialien und die optische Ausgestaltung. Diese genauen Einzelheiten deuten gemäss der Vorinstanz darauf hin, dass die Mitwirkung der Verkäuferin sich nicht nur auf einige grundsätzliche Aspekte beschränkt hat, sondern dass sie mehr gewollt haben muss. Zudem weisen diese Verpflichtungen – so die Vorinstanz weiter – letztendlich sogar auf eine Gesamtüberbauung hin.

Nach Auffassung der JGK spricht in der Tat vieles dafür, dass Verkäuferin und Werkunternehmerin im vorliegenden Fall gleichgerichtete Interessen verfolgt haben. Zwar wird im Kaufvertrag ausdrücklich festgehalten, dass die Verkäuferin keinen weiteren Einfluss auf die Erstellung einer Baute nehmen werde. Die am selben Tag beurkundete Parzellierung und Dienstbarkeitserrichtung enthält jedoch diverse Festlegungen, die auf eine schon sehr konkrete Überbauung der vier Grundstücke Gemeinde D. Gbbl. Nrn. 2000, 3000, 4000 und 1000 ausgerichtet sind (Einräumung bestimmter Näherbau- und Grenzanbaurechte; Festlegungen im Zusammenhang mit einer Briefkastenanlage und einem Abfallcontainer usw.). Auch wenn keine Gesamtüberbauung geplant war, weisen diese Vorkehrungen der Verkäuferin doch darauf hin, dass der Landverkauf eng mit bereits weit gediehenen Überbauungsplänen zusammenhing und ein Abhängigkeitsverhältnis zwischen der einen Vereinbarung (Verkauf des Grundstücks) und dem anderen sich konkretisierenden Vertrag (in Aussicht genommener Werkvertrag für die Erstellung eines Hauses) bestand. Es ist daher fraglich, ob der Auffassung der Beschwerdeführer, die Verkäuferin habe lediglich das Baugrundstück verkaufen wollen, gefolgt werden kann. Die Frage kann jedoch offen bleiben, da sich die gegenseitige Abhängigkeit von Kauf- und Werkvertrag jedenfalls aus den nachfolgend zu erläuternden Umständen ergibt.

6.

6.1 Wie bereits dargelegt wurde, ist nach der Art. 6a HG zugrunde liegenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise entscheidend, ob das zur Diskussion stehende Geschäft im Ergebnis, d.h. gemäss seinem wirtschaftlichen Gehalt, dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt. Das ist der Fall, wenn der am Kaufvertrag über das Grundstück nicht beteiligte Werkunternehmer mit einer der Vertragsparteien derart zusammengewirkt hat, dass wirtschaftlich betrachtet deren gemein-

samer Wille auf den Verkauf der Liegenschaft und den Abschluss eines Werkvertrags gerichtet gewesen sind (vgl. oben E. 2.4).

Im vorliegenden Fall beliefen sich die Kosten für den Projektierungsauftrag vom 12. Dezember 2006 auf pauschal Fr. 30'000.–. Dies entspricht knapp 40 % des im Vertrag für Architekturleistungen vereinbarten Honorars von Fr. 79'950.– und über 5 % der voraussichtlichen Baukosten von Fr. 615'000.–. Wie im Projektierungsauftrag ausdrücklich festgehalten wurde, wird bei einem definitiven Bauvertragsabschluss mit der X. AG diese Zahlung am Kaufpreis angerechnet. Sollte kein Bauvertrag zustande kommen, bleiben sämtliche erarbeiteten Grundlagen (inkl. Urheberrechte) im Eigentum der X. AG. Dies bedeutet, dass bei Nichtzustandekommen eines Werkvertrages mit der X. AG die gesamten Projektierungskosten von Fr. 30'000.– verloren gegangen wären, ohne dass die erarbeiteten Unterlagen von den Beschwerdeführern hätten weiterverwendet werden können. Diese Projektierungskosten und die damit verbundene wirtschaftliche Verpflichtung zum Abschluss eines Werkvertrages mit der X. AG machen nach Auffassung der JGK deutlich, dass die Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Kaufvertrages in ihrem Entscheid ob, wann und wie sie das Grundstück überbauen wollten, nicht mehr frei gewesen sind. Wie bereits die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, ist es im Ergebnis trotz fehlender rechtlicher Verpflichtung zum Abschluss eines weiteren Werkvertrages kaum vorstellbar, dass die Beschwerdeführer das gewünschte Projekt gemäss Projektierungsauftrag nicht mit der X. AG, sondern mit einem anderen Bauunternehmen verwirklicht hätten.

6.2 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass wirtschaftlich betrachtet eine Verbindung zwischen den beiden Werkverträgen (Projektierungsauftrag und Vertrag für Architekturleistungen) bestand. Die Projektierungskosten von Fr. 30'000.– haben die Beschwerdeführer faktisch an den Werkunternehmer gebunden bzw. sie hätten einen Wechsel zu einem anderen Werkunternehmer ganz erheblich erschwert. Im Übrigen steht auch ausser Zweifel, dass die Beschwerdeführer das Grundstück zum Zweck eines Hausbaus gekauft haben und dass sie in absehbarer Zeit ihre Pläne verwirklichen wollten. Deshalb haben sie auch bereits vor dem Landkauf den Projektierungsauftrag mit der X. AG abgeschlossen.

An diesem Ergebnis vermag der Umstand nichts zu ändern, dass die X. AG im Zeitpunkt des Landkaufes erst damit beauftragt war, Vorabklärungen zu treffen, einen Pauschalpreis zu berechnen sowie mehrere noch nicht allzu detaillierte Pläne (je Massstab 1:100) herzustellen. Wie erwähnt, kostete dieser Projektierungsauftrag Fr. 30'000.– und damit rund 44 % der später vereinbarten Architekturleistungen. Da vereinbart war, dass der Betrag von Fr. 30'000.– an den Kaufpreis angerechnet werde, hatten die Beschwerdeführer der X. AG an das im Architekturvertrag vereinbarte Honorar von Fr. 79'950.– nur noch den Betrag von

Fr. 49'950.– zu bezahlen. Demgegenüber hätten sie einem anderen Unternehmer den gesamten auf der voraussichtlichen Bausumme von Fr. 615'000.– geschuldeten Honorarbetrag leisten müssen. Die Vereinbarung einer Aufwandsentschädigung von Fr. 30'000.– schränkte somit ihre Freiheit zu entscheiden, mit wem sie das gewünschte Bauprojekt letztlich verwirklichen wollten, wesentlich ein. Dementsprechend bestand im Zeitpunkt des Landkaufs bereits eine wirtschaftliche Verpflichtung zum Abschluss eines Werkvertrages über eine schlüsselfertige Baute. Daraus folgt weiter, dass der gemeinsame Wille der Beteiligten darauf gerichtet war, nicht nur ein Stück Land zu übertragen, sondern auch einen Werkvertrag abzuschliessen.

7.

Zusammenfassend gelangt die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion zum Schluss, dass mit dem Landkauf eine schlüsselfertige Baute im Sinne von Art. 6a HG erworben wurde. Die Vorinstanz hat deshalb die Handänderungssteuer grundsätzlich zu Recht auf dem Gesamtbetrag (Landpreis und Werklohn) erhoben. Allerdings hätte sie die gestützt auf den Projektierungsauftrag geschuldeten Planungskosten im Betrag von Fr. 30'000.– nicht zum Kaufpreis von Fr. 615'000.– hinzurechnen dürfen, da diese Kosten gemäss der Projektierungsvereinbarung an den Gesamtpreis anzurechnen waren. Aus dem Vertrag für Architekturleistungen vom 17. April 2007, in den die Summe von Fr. 615'000.– genannt ist, geht nicht hervor, dass die Fr. 30'000.– bereits berücksichtigt sind. Die Handänderungssteuer ist daher nicht auf dem Betrag von Fr. 832'500.– (Fr. 187'500.– Grundstückskosten und Fr. 645'000.– Bau- und Planungskosten), sondern auf dem Betrag von Fr. 802'500.– (Fr. 187'500.– Grundstückskosten und Fr. 615'000.– Baukosten) zu veranlagern. Da das Recht von Amtes wegen anzuwenden ist (Art. 20a Abs. 1 VRPG) und die Veranlagung der Steuer auf dieser Bemessungsgrundlage im Rechtsbegehren der Beschwerdeführer auf Veranlagung der Steuer nur auf den Grundstückskosten von Fr. 187'500.– enthalten ist, hat die JGK die entsprechende Korrektur von Amtes wegen vorzunehmen. Demnach ist die Handänderungssteuer auf Fr. 14'445.– (1,8 % von Fr. 802'500.–) festzusetzen, wobei anzumerken ist, dass die Beschwerdeführer den Betrag von Fr. 3'375.– bereits bezahlt haben, so dass sich der Saldo zu Ihren Lasten auf Fr. 11'070.– beläuft.

8.

Bei diesem Ergebnis unterliegen die Beschwerdeführer grösstenteils, weshalb sie in diesem Umfang kostenpflichtig werden (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Das Ausmass ihres Obsiegens entspricht gemessen an der gesamten geschuldeten Steuer lediglich einem Wert von knapp fünf Prozent. Es ist damit von derart untergeordneter Bedeutung, dass sich die Zusprechung einer Parteientschädigung nicht

rechtfertigt (Art. 108 Abs. 3 VRPG). Diesem Umstand wird durch eine Reduktion der Verfahrenskosten Rechnung getragen.

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Verfügung des Kreisgrundbuchamtes vom 30. November 2007 wird insoweit abgeändert, als die Handänderungssteuer auf Fr. 14'445.– festgesetzt wird. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion in der Höhe von pauschal Fr. 1'000.– werden A. im Umfang von Fr. 900.– unter solidarischer Haftbarkeit zur Bezahlung auferlegt. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist. Die restlichen Verfahrenskosten trägt der Kanton.

3.

Es werden keine Parteikosten gesprochen.

Eine gegen diesen Entscheid erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat das Verwaltungsgericht am 8. Oktober 2010 abgewiesen (VGE 100.2010.45U).