

Münstergasse 2
Postfach
3000 Bern 8
Telefon 031 633 76 78
Telefax 031 634 51 54

2014.JGK.1730
(bisher 32.13-14.16)

Beschwerdeentscheid vom 18. Februar 2019

Handänderungssteuer (schlüselfertige Baute)



Rund 10 Tage nach dem Erwerb eines Baugrundstückes schlossen die Käufer mit der Firma G einen Bauvertrag für die Erstellung einer schlüselfertigen Baute zu einem festgelegten Pauschalpreis ab. Weitere 10 Tage später reichten die Käufer zusammen mit der Werkherstellerin ein Baugesuch ein. Gemäss den Aussagen der Käufer haben sie sich bereits vor dem Erwerb mit dem Hausbau befasst, aber erst nachher definitiv für ein bestimmtes Projekt entschieden.

Es bestehen keine Anhaltspunkte, dass die Käufer vor dem Landkauf rechtlich verpflichtet gewesen wären, mit der Firma G einen Bauvertrag abzuschliessen. Es ist auch nicht ersichtlich, dass sie einen Projektierungsvertrag abgeschlossen hätten oder für die Vorarbeiten der Werkherstellerin kostenpflichtig geworden wären, wenn es nicht zum Bauvertragsabschluss gekommen wäre. Allein das Indiz der zeitlichen Nähe zwischen dem Abschluss des Kauf- und Baurechtsvertrags genügt nicht für die Annahme, dass diese derart eng miteinander verbunden waren, dass mit dem Baulandkauf auch eine noch zu erstellende schlüselfertige Baute erworben worden ist. Somit ist die Handänderungssteuer nur auf dem Bauland- und nicht auch auf dem Werkpreis zu erheben (E. 5).

Impôt sur les mutations (construction clé en mains)

Environ dix jours après l'acquisition d'un terrain à bâtir, les acquéreurs ont conclu avec la société G un contrat pour la réalisation d'une construction clé en mains à un prix forfaitaire défini par avance. A nouveau une dizaine de jours plus tard, ils ont déposé une demande de permis de construire avec la société chargée de réaliser l'ouvrage. Selon les indications qu'ils ont fournies, ils s'étaient déjà inté-

ressés à la construction d'un immeuble avant l'acquisition du terrain mais ne se sont décidés pour un projet déterminé que par la suite.

Il n'existe aucune indication selon laquelle les acquéreurs se seraient engagés juridiquement, avant l'acquisition du terrain, à conclure un contrat de construction avec la société G. Rien ne laisse non plus supposer qu'ils aient conclu un contrat pour l'étude du projet ou qu'ils auraient dû payer des travaux préparatoires si un contrat de construction n'avait pas été conclu. Le simple fait que seul un court laps de temps s'est écoulé entre la conclusion du contrat de vente et celle du contrat de construction ne suffit pas pour supposer que les deux contrats sont étroitement liés et qu'une construction clé en mains devant être réalisée a été acquise en même temps que le terrain. Par conséquent, l'impôt sur les mutations ne doit être calculé que sur le prix du terrain et non sur le prix de l'ouvrage (c. 5).

Sachverhalt

A.

Am 26. August 2013 erwarben die Ehegatten D._____ von der E._____ AG das Grundstück F._____ Gbbl. Nr. 1000 zum Preis von Fr. 221'940.–. Der beurkundende Notar B._____ ging in der Selbstdenkulation vom Landpreis als Bemessungsgrundlage aus, was eine Handänderungssteuer von Fr. 3'994.90 ergab. Mit Verfügung vom 8. Januar 2014 veranlagte das Grundbuchamt C._____ (GBA) die Handänderungssteuer jedoch auf Fr. 14'491.80. Als Bemessungsgrundlage nahm es nicht nur den Landpreis, sondern auch den Werkpreis von Fr. 583'160.– (inkl. MWST) für die geplante schlüsselfertige Baute an.

Die gegen seine Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache vom 4. Februar 2014 wies das GBA mit Einspracheverfügung vom 28. Februar 2014 ab.

B.

Am 24. März 2014 erhoben die Ehegatten D._____, vertreten durch Notar B._____, bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK) Beschwerde gegen die Einspracheverfügung des GBA vom 28. Februar 2014. Sie stellen sinngemäss den Antrag, die angefochtene Einspracheverfügung sei aufzuheben und die Handänderungssteuer sei gemäss der Selbstdenkulation mit Fr. 3'994.90 zu veranlagern. Zur Begründung führen sie im Wesentlichen aus, die Vorinstanz habe die Handänderungssteuer zu Unrecht auch auf dem Werkpreis erhoben.

Auf Antrag der Ehegatten D._____ wurde das Beschwerdeverfahren am 1. April 2014 bis zum Entscheid des Verwaltungsgerichts in einer anderen Handänderungssteuerstreitsache sistiert. Das Urteil erging am 5. Januar 2015. Nach Wiederaufnahme des Beschwerdeverfahrens am 23. März 2015, hielten sie im Rahmen des ihnen gewährten rechtlichen Gehörs am 29. Mai 2015 an ihrer Beschwerde fest.

In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 27. August 2015 beantragt das GBA die teilweise Gutheissung Beschwerde und die Festsetzung der Handänderungssteuer auf Fr. 13'714.25. Die beantragte teilweise Gutheissung wird damit begründet, dass sowohl in der Veranlagungs- als auch in der Einspracheverfügung übersehen worden sei, dass der angenommene Werkpreis auch die Mehrwertsteuer umfasse, die jedoch der Handänderungssteuer nicht unterliege.

Am 16. November 2015 bestätigen die Ehegatten D._____ ihre Beschwerdeanträge.

Auf die einzelnen Eingaben wird – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

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

1.

Die JGK ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Einspracheverfügungen der Grundbuchämter zuständig (Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer [HG; BSG 215.326.2]). Die Beschwerdeführer sind von der Einspracheverfügung besonders berührt, da sie im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Begehren um Reduktion der sie betreffenden Handänderungssteuer nicht durchgedrungen sind. Sie haben zudem ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Einspracheverfügung und sind daher beschwerdelegitimiert (Art. 65 Abs. 1 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Notar B._____ ist als im Notariatsregister des Kantons Bern eingetragener Notar befugt, die Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren zu vertreten (Art. 26 Abs. 2 HG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Bei Handänderungen von Grundstücken ist eine Handänderungssteuer von 1,8 % zu entrichten (Art. 1 i.V.m. Art. 5 und Art. 11 HG). Die Steuer wird auf Grund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, welche die Erwerberin oder der Erwerber der Veräusserin oder dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (Art. 6 HG). Bei Kaufverträgen über eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit und bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit erworben wird, ist die Steuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu bemessen (Art. 6a HG).

2.2 Mit Art. 6a HG wollte der Gesetzgeber eine (namentlich) vom Baufortschritt unabhängige Rechtsgrundlage für die Bemessung der Handänderungssteuer

schaffen, um die steuerliche Gleichbehandlung der Käuferschaft bereits überbauter Grundstücke mit Personen zu gewährleisten, die eine künftige Baute erwerben. Eingefügt wurde die in Art. 6a HG verankerte Bemessungsgrundlage aufgrund einer wirtschaftlichen Auslegung von Art. 6 HG.

Nach der Rechtsprechung ist der Werklohn in die Bemessung der Handänderungssteuer (nur) dann einzubeziehen, wenn der Werkvertrag mit dem Baulandkaufvertrag derart verbunden ist, dass mit den beiden Verträgen eine noch zu erstellende Baute, meist schlüsselfertig, erworben wird, so dass nicht deren Herstellung, sondern die Übereignung im Vordergrund steht. Kauf- und Werkvertrag müssen so eng zusammenhängen, dass der eine Vertrag ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre oder der eine doch jedenfalls den Beweggrund für den Abschluss des anderen bildete. Auf die äussere Form und Bezeichnung der Verträge kommt es nicht an (reiner Kaufvertrag über eine schlüsselfertige Baute, kombinierter Kauf-Werkvertrag, separater Kauf- und Werkverträge). Ebenso wenig ist erforderlich, dass die Verträge von den gleichen Parteien abgeschlossen worden sind. So kann der Werklohn trotz fehlender tatsächlicher oder wirtschaftlicher Identität der Verkäuferin oder des Verkäufers des Grundstücks mit der Werkunternehmerin oder dem Werkunternehmer auch dann in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn auf dem Kaufgrundstück bereits vor der Handänderung eine Baubewilligung erteilt worden ist und die Käuferschaft mit dem Generalunternehmen einen Werkvertrag nach Massgabe der bereits bewilligten Pläne für die Überbauung des Grundstücks abschliesst. Die gegenseitige Abhängigkeit muss sich aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Vertragsschlusses ergeben. Es genügt, dass das Geschäft seinem wirtschaftlichen Gehalt nach dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt, mithin Erwerbsobjekt der Boden mitsamt der zu erstellenden Baute bildet. Sind hingegen die Verträge wirklich unabhängig voneinander und ist die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich noch frei, kann der Werklohn nicht der Handänderungssteuer unterstellt werden. Bei der Absicht der Käuferschaft handelt es sich um eine innere Tatsache, die nur schwer beweisbar ist. Wenn der direkte Beweis nicht möglich ist, darf auf das äussere Verhalten einer Person, die konkreten Umstände oder andre Indizien abgestellt werden (vgl. zum Ganzen auch VGE Nr. 100.2012.470 vom 5.1.2015 E. 2.2, 2.3 und 3.3, mit weiteren Hinweisen).

3.

Es ist unbestritten, dass der Grundstückerwerb die Handänderungssteuerpflicht der Beschwerdeführer begründet. Umstritten ist indessen, ob die Steuer nur auf dem Landpreis oder gestützt auf Art. 6a HG zusätzlich auch auf dem Werklohn der geplanten schlüsselfertigen Baute zu erheben ist. Dabei ist von folgendem Sachverhalt auszugehen.

Nachdem die Beschwerdeführer am 26. August 2013 das Grundstück Nr. 1000 in F._____ von der E._____ AG erworben hatten, schlossen sie am 6./9. September 2013 mit der G._____ AG einen Bauvertrag für die Erstellung eines schlüsselfertigen Baute zum Pauschalpreis von Fr. 583'160.– (inkl. MWST) ab. Am 19. September 2013 reichten die Beschwerdeführer in ihrer Eigenschaft als Grundeigentümer und Bauherrschaft gemeinsam mit der G._____ AG als Projektverfasserin ein Baugesuch ein. Mit Schreiben vom 27. November 2013 teilten die Beschwerdeführer dem GBA mit, dass sie sich schon vor dem Kauf des Baulandes mit dem Hausbau auseinander gesetzt und verschiedene Angebote und Möglichkeiten geprüft hätten. Anfangs September 2013 hätten sie sich dann definitiv entschieden, mit der G._____ AG zu bauen.

4.

4.1 Zur Begründung der angefochtenen Einspracheverfügung legt die Vorinstanz dar, dass der Werkpreis auch dann in die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer einzubeziehen sei, wenn die Käuferschaft völlig unabhängig von der Verkäuferin oder dem Verkäufer einen Werkvertrag für die Überbauung des erworbenen Grundstücks abschliesst. Zudem führt sie aus, dass die zeitliche Nähe des Kaufvertrags zum Baurechtsvertrag und zur Einreichung des Baubewilligungsgesuches ein gewichtiges Indiz für die Annahme des Kaufs einer schlüsselfertigen Baute darstelle. Selbst wenn die Beschwerdeführer vor oder beim Grundstückskauf rechtlich nicht zum Abschluss eines Werkvertrags mit der G._____ AG verpflichtet gewesen seien, würden die gesamten Umstände und die allgemeine Lebenserfahrung zum Schluss führen, dass sie sich im Zeitpunkt des Landkaufs bereits für ein solches Geschäft entschieden hätten. Die Überbauung des in Frage stehenden Grundstückes sei im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Kaufvertrags bereits einlässlich geplant gewesen. Die Beschwerdeführer seien somit faktisch nicht mehr frei gewesen zu entscheiden, wie und wann sie das Grundstück überbauen wollten.

4.2 Die Beschwerdeführer machen geltend, es sei nicht zulässig, den Werkpreis in die Bemessungsgrundlage für Handänderungssteuer einzubeziehen, wenn die Käuferschaft das erworbene Grundstück unabhängig von der Verkäuferin oder dem Verkäufer überbaue. Sie verweisen dazu auf die in der Literatur gegen die bestehende Praxis erhobene Kritik. Sie hätten sich im Hinblick auf die Errichtung eines Einfamilienhauses für den Landkauf interessiert. Dabei sei es völlig natürlich, dass sich die Käuferschaft vor dem Erwerb eines Grundstückes darüber informiere, wie dieses überbaut werden könne. Vor dem Abschluss des Bauvertrages hätten keine Vertragsbeziehungen mit der G._____ AG bestanden. Diese habe die Vorarbeiten und Studien zum Bau in der Hoffnung auf einen späteren Vertragsabschluss unentgeltlich und unverbindlich erbracht. Gestützt auf diese Vorabklärungen hätten bereits Ideen bestanden, wie das Baugrundstück überbaut werden könnte. Konkreten Baupläne und oder gar ein fertiges

Bauprojekt hätten jedoch noch nicht existiert. Im Zeitpunkt des Kaufes seien die Beschwerdeführer somit völlig frei gewesen, den Vertrag mit der G._____ AG abzuschliessen oder nicht. Erst nach dem Kauf hätten sie sich für den Vertrag mit dieser entschieden, worauf die Werkherstellerin die Arbeiten zügig vorangetrieben habe.

5.

Die Beschwerdeführer haben das Grundstück im Hinblick auf die Erstellung eines Wohnhauses erworben. Deshalb haben sie sich vorgängig über die Baumöglichkeiten informiert und verschiedene Angebote und Möglichkeiten geprüft. Nach ihren Angaben sind sie vor dem Landerwerb jedoch keine rechtlichen Verpflichtungen mit der G._____ AG eingegangen. Diese habe die Vorarbeiten und Studien in der Hoffnung auf den Abschluss eines Bauvertrages kostenlos und unverbindlich vorgenommen. Konkrete Baupläne oder gar ein fertiges Bauprojekt hätten noch gar nicht existiert. Aus den zur Verfügung stehenden Unterlagen geht denn auch nichts anderes hervor. Insbesondere fehlt ein Hinweis auf das Bestehen eines Projektierungsvertrages. Es ist auch nicht ersichtlich, dass eine Vereinbarung abgeschlossen worden wäre, wonach die Beschwerdeführer für die Kosten der Vorabklärungen der G._____ AG hätte aufkommen müssen, falls es schliesslich nicht zum Abschluss des Bauvertrages mit ihr gekommen wäre.

Beim fraglichen Bauvertrag mit der G._____ AG handelt es sich um einen Standard-Vertrag. Im Vertragsformular sind verschiedene Punkte vorgegeben. So wurde nicht nur der Werkpreis, sondern auch der Landpreis aufgeführt. Da der Bauvertrag erst nach dem Landerwerb abgeschlossen worden ist, ist entgegen den Ausführungen der Vorinstanz nicht ersichtlich, inwiefern die Angabe des Landpreises im Vertrag mit der G._____ AG als Indiz dafür gewertet werden könnte, dass die Beschwerdeführer beim zeitlich früheren Landkauf nicht mehr frei gewesen wären, wie und wann sie das erworbene Grundstück überbauen wollten.

Es trifft zu, dass der Bauvertrag mit der G._____ AG bereits am 6./9. September 2013 und damit kurz nach dem Landerwerb vom 26. August 2013 unterzeichnet worden ist. Die zeitliche Nähe der beiden Verträge kann unter bestimmten Umständen, insbesondere im Zusammenhang mit weiteren Hinweisen, ein Indiz dafür sein, dass die Käuferschaft beim Erwerb des Baugrundstückes nicht mehr frei ist, wann und wie sie dieses überbauen will.

Im vorliegenden Fall ist den Akten nicht zu entnehmen, dass die Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Landkaufes rechtlich verpflichtet gewesen wären, mit der G._____ AG einen Bauvertrag abzuschliessen. Es gibt auch keine Anhaltspunkte dafür, dass ihre Entscheidungsfreiheit bereits beim Grundstückkauf aus wirtschaftlichen Gründen eingeschränkt gewesen wäre, etwa weil sie die Kosten der Vorarbeiten der G._____ AG hätten tragen müssen, wenn es nicht zum Bauvertragsabschluss mit ihr gekommen wäre. Da auch keine anderweitige Bindung der

Beschwerdeführer ersichtlich ist, bleibt einzig das Indiz der zeitlichen Nähe der Vertragsabschlüsse. Dies allein genügt jedoch nicht zur Annahme einer derart engen Verbindung zwischen dem Kaufvertrag und dem Werkvertrag, die den Schluss zulassen würde, dass mit dem Baulandkauf auch eine noch zu erstellende schlüsselfertige Baute erworben worden wäre. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Landerwerbes frei waren, sich für das schliesslich gewählte Bauprojekt der G. _____ AG oder allenfalls für ein anderes Vorhaben zu entscheiden. Die Voraussetzungen für den Einbezug des Werkpreises in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer sind daher nicht gegeben.

Unter diesen Umständen erübrigt es sich, auf die Argumentation der Beschwerdeführer einzugehen, wonach Art. 6a HG grundsätzlich nicht auf Fälle anwendbar sei, in denen – wie hier – die Käuferschaft unabhängig von der Verkäuferin oder dem Verkäufer einen Werkvertrag abschliesst.

6.

Aus den dargelegten Gründen ist der Werkpreis im vorliegenden Fall nicht in die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer einzubeziehen. Deshalb ist die angefochtene Einspracheverfügung des GBA in Gutheissung der Beschwerde aufzuheben. Zudem ist die Handänderungssteuer – entsprechend der Selbstdeklaration der Beschwerdeführer – (nur) gestützt auf den Landpreis von Fr. 221'940.– zu bemessen und auf Fr. 3'994.90 festzusetzen.

7.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Das unterliegende GBA hat den obsiegenden Beschwerdeführern ihre Parteikosten zu ersetzen. Diese werden nach Einsicht in die Kostennote ihres Rechtsvertreters, die zu keinen Bemerkungen Anlass gibt, auf insgesamt Fr. 3'072.60 (inkl. Auslagen und MWST) festgesetzt (Art. 108 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die angefochtene Einspracheverfügung wird aufgehoben. Die Handänderungssteuer wird auf Fr. 3'994.90 festgesetzt.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.

3.

Der Kanton Bern hat den Ehegatten D. _____ einen Parteikostenersatz von insgesamt Fr. 3'072.60 zu bezahlen. Dieser Betrag ist beim Grundbuchamt C. _____ einzufordern.