

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

32.13-08.71

Beschwerdeentscheid vom 13. Oktober 2009



Handänderungssteuer (Kauf einer zukünftigen Sache; Art. 6 und 6a HPG)

Fall einer Grossüberbauung, die von einem Generalunternehmer im Auftrag einer Immobiliengesellschaft erstellt wird, deren Inhaber eine Übernahmegarantie für die nicht verkauften Häuser leistet. Der Inhaber der Immobiliengesellschaft, der das zu überbauende Land von einer Erbgemeinschaft kauft, hat die Handänderungssteuer zusätzlich auf dem Werkpreis der Häuser, die er gemäss der Übernahmegarantie erwirbt, zu entrichten.

Impôts sur les mutations (achat d'une chose future; art. 6 et 6a LIMu)

Cas d'un grand lotissement construit par une entreprise générale sur mandat d'une société immobilière, dont le détenteur assure une garantie de reprise pour les maisons non vendues. Le détenteur de la société immobilière qui achète le terrain à bâtir à une communauté héréditaire doit s'acquitter de l'impôt sur les mutations en sus du prix de l'ouvrage des maisons qu'il acquiert conformément à la garantie de reprise.

Sachverhalt

A.

Mit öffentlicher Urkunde vom 26. Juli 2007 beurkundete Notar A. einen Kaufvertrag, gemäss dem die Erbgemeinschaft B. an C. 109 Grundstücke in der Einwohnergemeinde D. verkauft. Der Kaufpreis wurde auf Fr. 3'505'084.– festgesetzt.

B.

Der verurkundende Notar deklarierte und entrichtete die Handänderungssteuer auf dem Betrag von Fr. 3'505'084.–, also auf dem Kaufpreis der Grundstücke. In seiner Verfügung vom 14. März 2008 erhob das Kreisgrundbuchamt ausser auf dem Kaufpreis zusätzlich eine Handänderungssteuer auf dem Betrag von Fr. 16'157'100.–. Dabei handelt es sich um die Werkvertragssumme, die C. der X. AG gemäss einer Vereinbarung vom 23. Juli 2007 schuldet.

C.

Gegen die Verfügung des Kreisgrundbuchamts vom 14. März 2008 erhob C. Einsprache. Am 27. Mai 2008 bestätigte das Kreisgrundbuchamt, die Handänderungssteuer sei auf der Summe von Fr. 3'505'084.– plus Fr. 16'157'100.–, ausmachend Fr. 19'662'184.–, geschuldet. Daraus ergab sich eine Veranlagung der Handänderungssteuer von Fr. 353'919.30 zuzüglich Verzugszinsen von 3,5 % seit dem 6. August 2007 und 4 % seit dem 1. Januar 2008.

Das Kreisgrundbuchamt erwog, der Wille von C., fertig erstellte Einheiten zu erwerben, zeige sich darin, dass er für diese der Generalunternehmerin faktisch eine Übernahmegarantie gegeben habe. Bauherrin sei die Y. AG und Generalunternehmerin die X. AG; gegenüber Letzterer trete C. als Übernahmegarant auf. C. habe die Bauten nicht in eigener Regie erstellt und sei nicht frei gewesen, wie und wann sie erstellt werden. Durch die Vereinbarung mit der X. AG sei er verpflichtet gewesen, die fertig gebauten, aber nicht verkauften Einheiten zu erwerben.

Gegen die Einspracheverfügung des Kreisgrundbuchamts erhob C. am 25. Juni 2008 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion.

In seiner Vernehmlassung vom 25. Juli 2008 beantragt das Kreisgrundbuchamt, die Beschwerde sei abzuweisen.

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 Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion angefochten werden. C. ist mit seinen Begehren im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen, durch die ablehnende Einspracheverfügung des Kreisgrundbuchamts beschwert und somit zu deren Anfechtung befugt. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

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).

2.1 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.

2.2 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 20157 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; VGE 20554 vom 16. März 1999, E. 5b, mit Hinweisen). 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 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).

2.3 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 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. neuerdings 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.

Die Praxis zur Bemessung der Handänderungssteuer beim Verkauf von schlüsselfertigen Bauten hat die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion 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 projiziert 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.

4.

Auf welche Weise vorliegend der Kaufvertrag über das Land und die Werkverträge zur Erstellung der Häuser zusammenhängen, ergibt sich aus dem zeitlichen Ablauf, wie die Wohnüberbauung «E.» zustande gekommen ist.

4.1 Mit Gesamtbauentscheid vom 23. August 2001 erteilte der Regierungsstatthalter auf Gesuch der Y. AG die Baubewilligung für den Neubau von 92 Reiheneinfamilienhäusern und

76 Wohnungen sowie für das Kindergartengebäude und die Tiefgaragen (vgl. auch Gesamtbauteilsentscheid vom 23. Mai 2002 betreffend Projektänderungen).

4.2 Am 7. März 2002 erstellte die X. AG für die Y. AG eine Generalunternehmerofferte für die Erstellung der Wohnüberbauung «E.» in der Gemeinde D.. Die Überbauung umfasst gemäss Offerte 12 Terrassenhäuser, 44 Reiheneinfamilienhäuser, 76 Wohneinheiten, 2 Tiefgaragen, 18 Alterswohnungen und einen Kindergarten. In der Offerte wurde auf bestehende Grundrisse vom 14. Januar 2001 für die einzelnen Häuser sowie auf eine Offerte vom 29. August 2000 für den Ausbaustandard verwiesen. Als Werkpreis für die Überbauung wurde eine Pauschale von Fr. 60'700'000.– festgelegt.

4.3 Am 15. Mai 2003 vereinbarten C. und die X. AG schriftlich, dass die Realisierung der Wohnüberbauung «E.» in 5 Bauetappen erfolgen solle. C. verpflichtete sich, innert drei Monaten nach Abschluss der jeweiligen Bauetappe die Werkpreise für die bis zu diesem Zeitpunkt nicht verkauften Wohneinheiten an die X. AG zu bezahlen. Ausserdem verpflichtete sich C., aus der 1. Bauetappe 10 Wohneinheiten zu erwerben und dafür den Generalunternehmervertrag mit der X. AG abzuschliessen. Dabei wurde festgehalten, er werde die Grundstücke vor Baubeginn käuflich erwerben.

4.4 Am 23. Juli 2007, also drei Tage vor Abschluss des oben (Bst. A.) erwähnten Kaufvertrags für die 109 Grundstücke, schloss C. erneut eine Vereinbarung mit der X. AG ab. Darin ist vorab festgehalten, dass C. per 31. Juli 2007 «Resteinheiten» der Überbauung in der Gemeinde D. erwerbe. Gemäss beigelegter Liste handelt es sich um 27 Wohneinheiten und 88 Parkplätze aus allen 5 Bauetappen. Sodann wird geregelt, dass mit Unterzeichnung des Kaufvertrags über diese Objekte die Vergütung der Werkvertragssumme von total Fr. 17'173'100.– zur Zahlung fällig werde. In Bezug auf drei Häuser der Bauetappe 4 wird schliesslich festgehalten, C. werde sie zum Werkpreis von Fr. 1'590'000.– kaufen, falls sie bis zum 31. Oktober 2007 nicht an Dritte verkauft worden seien.

5.

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Bauten seien von der X. AG in 5 Etappen erstellt worden. Die Vermarktung und Akquisition von Käufern dagegen habe die von ihm zu 100 % beherrschte Y. AG besorgt. Die Generalunternehmerin habe nicht mit der Verkäuferin der Grundstücke, der Erbengemeinschaft B., Werkverträge abgeschlossen, sondern mit den jeweiligen Käufern der Wohnungen und Häuser. Zur Sicherstellung der auf fremdem Boden erbrachten und allenfalls noch nicht bezahlten Leistungen habe die Generalunternehmerin die Eintragung eines Kaufsrechtes zu ihren Gunsten auf den jeweiligen Liegenschaften verlangt. Weil er (C.) aber gemäss Vereinbarung vom 23. Juli 2007 die Werkvertragssumme von total Fr. 17'173'100.– zu begleichen habe, sei die Notwendigkeit der Sicherstellung entfallen. Deshalb habe die X. AG im Kaufvertrag vom 26. Juli 2007, mit dem das Land verkauft worden sei, auf das Kaufsrecht verzichtet.

Die X. AG habe – so der Beschwerdeführer weiter – nie die Absicht gehabt, die Grundstücke in ihr Eigentum übergehen zu lassen. Daraus schliesst der Beschwerdeführer, dass er gegenüber der Landverkäuferin – abgesehen von der Bezahlung des Kaufpreises – keinerlei Verpflichtungen gehabt habe. Die Werkverträge mit der Generalunternehmerin seien von ihm unterzeichnet worden; zudem habe er die Baubewilligung eingeholt. Die Verkäuferin des Landes habe sich mit der Planung und Realisierung der Überbauung nicht befasst. Der Wille der Parteien des Kaufvertrags vom 26. Juli 2007 sei dementsprechend nur auf die Übertragung von Land, nicht aber von Gebäuden gerichtet gewesen. Der Werkvertrag vom 15. Mai 2003 mit der X. AG habe mit diesem Kaufvertrag nichts zu tun gehabt; eine gegenseitige Abhängigkeit habe nicht bestanden. Die Anwendung von Art. 6a HG setze voraus, dass der Landverkäufer werkvertragliche Verpflichtungen gegenüber dem Generalunternehmer habe, die dann an den Käufer übergehen würden. Dies sei vorliegend jedoch nicht der Fall. Vielmehr sei er (C.) – wie der Werkvertrag vom 15. Mai 2003 und der Baubewilligungsentscheid zeigten – der allein Verpflichtete aus dem Projekt gewesen. Als er diesen Werkvertrag abgeschlossen habe, sei er keinen Restriktionen bezüglich der Wahl des Vertragspartners unterworfen gewesen. Erst im Zeitpunkt des Abschlusses des Landkaufvertrags sei diese Entscheidungsfreiheit unbestrittenermassen nicht mehr gegeben gewesen. Bei der Vereinbarung vom 23. Juli 2007, die nur zufällig fast gleichzeitig mit dem Landkauf abgeschlossen worden sei, handle es sich nicht um einen Werkvertrag, sondern nur um die Festlegung der Zahlungsmodalitäten des Werkvertrags vom 15. Mai 2003.

6.

Der Inhalt der abgeschlossenen Verträge und die Art und Weise, wie die Überbauung zustande gekommen ist, zeigen, dass der Beschwerdeführer schlüsselfertige Häuser erworben hat. Als qualitatives Merkmal verlangt Art. 6a HG, dass Kauf- und Werkvertrag miteinander verbunden sein müssen. Dies ist dann der Fall, wenn es ohne den einen Vertrag nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre. 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/DRUEY, *Das schweizerische Obligationenrecht*, 9. Aufl. 2000, S. 334 f.).

6.1 Vorliegend leiteten der Beschwerdeführer und die von ihm zu 100 % beherrschte Y. AG die Planung der Überbauung «E.» bereits lange vor dem Kauf der dafür notwendigen Grundstücke in die Wege. Am Anfang steht die Baubewilligung, die auf Gesuch der Y. AG im Jahr 2001 erteilt wurde. Ein Jahr später erstellte die X. AG für die Y. AG eine Offerte, deren Gegenstand die gesamte Überbauung bildet. In der Offerte (Ziff. 2) wird auf Grundrisse, Schnitte und Ansichten für die einzelnen Haustypen verwiesen. Die Baubewilligung und die

Offerte belegen, dass die Überbauung bereits detailliert projektiert war. Nach der unbestrittenen Darstellung des Beschwerdeführers besorgte die Y. AG die Suche nach Käufern für die geplanten Häuser und Wohnungen. Aus der Vereinbarung vom 15. Mai 2003 geht hervor, dass die Überbauung «E.» in 5 Bauetappen realisiert werden sollte. Zwar finden sich in den Akten keine Werkverträge, doch ist anzunehmen, dass – entgegen dem Eindruck, den die Offerte von 2002 erwecken könnte – nicht die Y. AG den Werkpreis für die gesamte Überbauung an die X. AG bezahlte. Vielmehr wurden die konkreten Werkverträge vermutlich mit den einzelnen Käufern abgeschlossen. Der Vereinbarung vom 15. Mai 2003 ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer eine Sicherung einbauen wollte für den Fall, dass nicht für alle Wohneinheiten Käufer gefunden werden können. Er verpflichtete sich, innert drei Monaten nach Abschluss der jeweiligen Bauetappe die Werkpreise für die bis zu diesem Zeitpunkt nicht verkauften Wohneinheiten an die X. AG zu bezahlen (Ziff. 3 der Vereinbarung vom 15. Mai 2003). Damit leistete er – wie die Vorinstanz zu Recht festhielt – eine Übernahmegarantie gegenüber der Generalunternehmerin. Unabhängig davon versprach der Beschwerdeführer in Ziff. 4 der Vereinbarung vom 15. Mai 2003, aus der 1. Bauetappe 10 Wohneinheiten zu erwerben und dafür den Generalunternehmervertrag mit der X. AG abzuschliessen. Ob dieser Kauf tatsächlich verwirklicht wurde, geht aus den Akten nicht hervor und ist für die Beurteilung des vorliegenden Streits unerheblich. Zu beachten ist, dass die hievor beschriebenen Planungsschritte allesamt vor dem Kauf des Baulandes durch den Beschwerdeführer stattfanden. Die Einholung der Baubewilligung, die Offerte für den Gesamtwerkvertrag, die Suche nach Käufern für die Wohneinheiten und die schriftliche Übernahmegarantie des Beschwerdeführers erfolgten zu einem Zeitpunkt, als die Erbengemeinschaft B. noch Eigentümerin des für die Überbauung vorgesehenen Landes war.

6.2 Am 23. Juli 2007, also drei Tage vor der Unterzeichnung des Kaufvertrags über die 109 Grundstücke, schloss der Beschwerdeführer die zweite Vereinbarung mit der X. AG ab. Darin verwirklicht sich nun die in der Vereinbarung vom 15. Mai 2003 begründete Übernahmegarantie insoweit, als C. gewisse unverkaufte Bauten («Resteinheiten») erwirbt. Aus Ziff. 1 i.V.m. Ziff. 2 der Vereinbarung vom 23. Juli 2007 ist zu schliessen, dass C. einerseits die diesbezüglichen *Grundstücke* erwirbt und anderseits die darauf errichteten *Bauten* inkl. Einstellplätze. Die Vertragsobjekte sind in zwei beiliegenden Listen im Einzelnen aufgezählt. Der Werkvertragspreis wird mit total Fr. 17'173'100.– angegeben. Bei den erwähnten Grundstücken handelt es sich um einen Teil der am 26. Juli 2007 von der Erbengemeinschaft B. erworbenen Grundstücke. Der in der Vereinbarung genannte Zeitpunkt für den Erwerb und die Fälligkeit der Werkvertragssumme (31. Juli 2007) stimmt mit dem Datum, bis zu dem der Kaufpreis für die 109 Grundstücke zu bezahlen ist, überein (vgl. Ziff. II/3 des Kaufvertrags vom 26. Juli 2007). Die in Ziff. 4 der Vereinbarung vom 23. Juli 2007 geregelte weitere Übernahmegarantie für drei Häuser der Bauetappe 4 ist für den vorliegenden Fall unerheblich.

6.3 Die hievor erwähnten Vertragswerke zeigen, dass der Beschwerdeführer zugleich mit den 109 Grundstücken einen Teil der darauf geplanten Bauten in schlüsselfertigem Zustand durch Bezahlung der Werkvertragssumme erwarb. Im Zeitpunkt des Kaufs war er nicht mehr frei in der Entscheidung, von wem die Grundstücke überbaut werden, weil die X. AG bereits mit der Gesamtplanung der Überbauung beauftragt war. Der Beschwerdeführer gesteht selber ein, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Landkaufvertrags die Entscheidungsfreiheit nicht mehr bestanden habe. Er bringt aber vor, bei Abschluss der Vereinbarung vom 15. Mai 2003 – die er als «Werkvertrag» bezeichnet – sei er keinen Restriktionen unterworfen gewesen. Hierzu ist vorab und in Übereinstimmung mit der Vorinstanz festzuhalten, dass die genannte Vereinbarung kein Werkvertrag nach Art. 363 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) ist. Vielmehr handelt es sich – soweit hier interessierend – um die Regelung der Zahlungsmodalitäten bezüglich des Kaufs der schlüsselfertigen Häuser (Ziff. 2 und 3 der Vereinbarung vom 15. Mai 2003). Dass der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt noch frei war hinsichtlich der Wahl des Werkunternehmers, mag zutreffen. Entscheidend für die Annahme der Zusammenrechnung von Landpreis und Werkpreis ist jedoch, dass der Käufer des Grundstückes im Zeitpunkt des *Landkaufs* keine Entscheidungsfreiheit mehr hatte, wann und wie er seine Grundstücke überbauen will. Aus den Umständen ist zu schliessen, dass der Beschwerdeführer für die von ihm erworbenen – also nicht an Dritte verkauften – Bauten («Resteinheiten») vor der Unterzeichnung der Vereinbarung vom 23. Juli 2007 Werkverträge mit der Generalunternehmerin abgeschlossen hatte. Die Vereinbarung regelte nur den Zeitpunkt und die Modalitäten der Bezahlung der Werkvertragssumme. Zudem war für die ganze Überbauung «E.» bereits die Baubewilligung eingeholt worden. Die Werkverträge sind in den Akten zwar nicht vorhanden, doch folgt aus der Nennung der Werkvertragssumme (bestehend aus der Addition von Fr. 14'709'100.– für die Einzelverträge und Fr. 2'464'000.– für die Verträge betreffend Einstellhallenplätze), dass der Beschwerdeführer die Erstellung von entsprechenden Bauten bei der Generalunternehmerin in Auftrag gegeben hatte. Diese Werkverträge nun hätten ohne den Vertrag über das für die Überbauung benötigte Land keinen Sinn gemacht, und umgekehrt ist der Kaufvertrag über die Grundstücke nur abgeschlossen worden, um diese zu überbauen. Der Abschluss des Landkaufvertrags war somit *conditio sine qua non* für die Werkverträge. Zwischen ihnen bestand mithin ein funktioneller Zusammenhang. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde liegt folglich ein Vertragsverbund und keine rein äusserliche, zufällige Vertragsverbindung vor. Die Abhängigkeit der zwei Verträge beurteilt sich nicht nur aus dem Blickwinkel der Anbieter von Land und Bauwerk. Ob eine solche Verbindung besteht, kann nicht vom subjektiven Willen der Beteiligten abhängen, sondern ist aufgrund von *objektiven* Gegebenheiten zu beurteilen (JGKE 32.13-03.29 vom 28.5.2004, E. 3.2).

6.4 Wie oben (E. 2.3) bereits ausgeführt, ist es zulässig, für die Beurteilung der Frage, ob Landpreis und Werklohn zur Steuerbemessung zusammenzurechnen sind, auch einen am Kaufvertrag über das Grundstück nicht beteiligten Werkunternehmer einzubeziehen, sofern dieser mit einer der Vertragsparteien derart zusammengewirkt hat, dass wirtschaftlich

betrachtet deren gemeinsamer Wille auf den Verkauf der Liegenschaft und den Abschluss eines Werkvertrags gerichtet war. Es ist also nicht erforderlich, dass Landveräusserer und Werkunternehmer wirtschaftlich oder tatsächlich identisch sind. Art. 6 HG umfasst gemäss seinem Wortlaut ausdrücklich auch Leistungen an Dritte. Das Argument des Beschwerdeführers, eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn sei in seinem Fall ausgeschlossen, weil die Generalunternehmerin nicht mit der Verkäuferin der Grundstücke Werkverträge abgeschlossen habe, sondern mit den jeweiligen Käufern der Wohnungen und Häuser, dringt somit nicht durch. Vorliegend hat der Beschwerdeführer gleichzeitig Grundstücke gekauft *und* einen Teil davon aufgrund von Werkverträgen überbauen lassen. Der Kaufpreis für das Land floss an die Erbengemeinschaft B., das Entgelt für die Werkverträge aber an die X. AG. Weil wirtschaftlich betrachtet der Wille der drei Beteiligten (C., Erbengemeinschaft und Generalunternehmerin) auf den Verkauf von Grundstücken *und* auf den Abschluss von Werkverträgen gerichtet war, unterliegen beide Gegenleistungen der Handänderungssteuer. Die angefochtene Einspracheverfügung des Kreisgrundbuchamts vom 27. Mai 2008 ist somit nicht zu beanstanden. Die dagegen erhobene Beschwerde ist abzuweisen.

6.5 Das Kreisgrundbuchamt hat die Handänderungssteuer auf dem Kaufpreis für sämtliche Grundstücke gemäss Kaufvertrag vom 26. Juli 2007 (Fr. 3'505'084.–) plus auf einem Werkpreis von Fr. 16'157'100.–, ausmachend Fr. 19'662'184.–, erhoben. Der Werkpreis setzt sich aus der in der Vereinbarung vom 23. Juli 2007 genannten Summe der Einzelverträge von Fr. 14'709'100.– und der Verträge für die Einstellhallenplätze von Fr. 2'464'000.– zusammen. Von dieser Summe werden die Werkpreise für zwei Häuser aus der 2. Bauetappe im Betrag von total Fr. 904'000.– (2 mal Fr. 452'000.–) und für vier Garagen im Betrag von total Fr. 112'000.– (4 mal Fr. 28'000.–), die nicht von C. erworben wurden, abgezogen. An dieser Berechnung, die im Übrigen vom Beschwerdeführer nicht kommentiert wurde, ist nichts auszusetzen. Die Handänderungssteuer beträgt somit Fr. 353'919.30 (1,8 % von Fr. 19'662'184.–). Darauf ist ein Verzugszins seit der Grundbuchanmeldung vom 6. August 2007 (Fälligkeit der Steuer; vgl. Art. 20 HG) geschuldet (Art. 21 Abs. 2 HG). Der Verzugszins beträgt 3,5 % für das Jahr 2007, 4 % für das Jahr 2008 und wiederum 3,5 % für das Jahr 2009 (Art. 21 Abs. 3 HG i.V.m. Anhang I der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Bezug und die Verzinsung von Abgaben und anderen zum Inkasso übertragenen Forderungen, über Zahlungserleichterungen, Erlass sowie Abschreibungen infolge Uneinbringlichkeit [Bezugsverordnung, BEZV; BSG 661.733]).

7.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die entstandenen Verfahrenskosten sowie seine eigenen Parteikosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 und Abs. 3 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]).

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion in der Höhe von pauschal Fr. 1'000.– werden C. zur Bezahlung auferlegt. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

3.

Parteikosten werden nicht gesprochen.

Eine gegen diesen Entscheid erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat das Verwaltungsgericht am 18. Oktober 2010 abgewiesen (VGE 100.2009.396)