

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

32.13-09.74

Beschwerdeentscheid vom 31. Dezember 2010

Handänderungssteuer (schlüsselfertige Baute)

Bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute erworben wird, ist die Handänderungssteuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu bemessen. Nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist entscheidend, ob das zur Diskussion stehende Geschäft im Ergebnis, d.h. gemäss seinem wirtschaftlichen Gehalt, dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt (Erw. 3).

Zu einem schlüsselfertigen Typenhaus gehört zwingend ein passendes Grundstück. Ob ein Bauherr, der die Erstellung eines solchen Hauses beabsichtigt, zuerst den Architekten bzw. Werkunternehmer oder zuerst das Bauland gefunden hat, kann nicht entscheidend sein. Massgebend ist vielmehr, welche Abmachungen im Zeitpunkt des Grundstückkaufs bestehen, wobei eine Werkvertragsabrede auch dann beachtlich sein kann, wenn ein eigentlicher Vertrag erst im Entwurf vorliegt (Erw. 5).

Impôt sur les mutations (construction vendue clés en main)

Lors de contrats de vente qui sont liés à un contrat d'entreprise de telle manière que l'opération est assimilable à l'acquisition d'une construction clés en main, l'impôt sur les mutations est calculé sur le prix global (prix du terrain et prix de l'ouvrage). Du point de vue économique, il est essentiel de savoir si l'affaire en question s'apparente en définitive, c'est-à-dire d'après son contenu économique, à la vente d'une construction terminée (c. 3).

Une maison type clés en main suppose obligatoirement l'existence d'un immeuble adéquat. Le fait qu'un maître d'ouvrage qui prévoit de construire une telle maison ait trouvé, en premier lieu, l'architecte ou l'entreprise chargée de la cons-



truction ou alors le terrain à bâtir ne peut pas être déterminant. Les conventions existantes au moment de l'achat de l'immeuble sont, elles, beaucoup plus importantes. A cet égard, un accord portant sur un contrat d'entreprise peut également jouer un rôle non négligeable même si le véritable contrat n'en est qu'au stade de projet (c. 5).

Sachverhalt:

A.

Mit Kaufvertrag vom 26. Januar 2009 (Urschrift; mit Nachtrag vom 27. Januar 2009 geändert) erwarben A. und B. sowie deren Sohn C. die beiden nebeneinander liegenden Baulandparzellen Gemeinde D. Gbbl. Nrn. 1000 und 2000 zum Preis von Fr. 292'320.–. Am 12. bzw. 13. Februar 2009 unterzeichneten die Ehegatten A./B. und C. je einen Werkvertrag mit der X. AG über die Erstellung eines schlüsselfertigen Doppel-einfamilienhauses (DEFH) auf diesen Parzellen zum Preis von Fr. 390'000.– je Einfamilienhaus.

B.

Am 4. März 2009 meldete Notarin E., die den Grundstückkaufvertrag beurkundet hatte, das Geschäft beim Kreisgrundbuchamt (heute: Grundbuchamt; nachfolgend: Grundbuchamt) an und reichte gleichzeitig die Deklaration und Veranlagung der Handänderungs- und Pfandrechtssteuern ein. Darin deklarierte sie in Anwendung eines Steuersatzes von 1,8 % eine Handänderungssteuer von Fr. 5'261.75 auf einer Bemessungsgrundlage von Fr. 292'320.–. Das Grundbuchamt verfügte daraufhin am 28. August 2009, dass entgegen der Selbstdeklaration der steuerpflichtigen Käuferschaft neben dem Kaufpreis auch auf dem Werkpreis für die Erstellung des schlüsselfertigen DEFH Handänderungssteuern zu bezahlen seien. Die Handänderungssteuer betrage somit nicht nur Fr. 5'261.75 für den Kaufpreis, sondern zusätzlich Fr. 14'040.– für den Werkpreis (1,8 % von Fr. 780'000.–).

Gegen die Verfügung vom 28. August 2009 erhoben die Ehegatten A. und B. und C. am 22. September 2009 Einsprache. Mit Einspracheverfügung vom 17. November 2009 bestätigte das Grundbuchamt seine Veranlagungsverfügung.

C.

Mit Eingabe vom 14. Dezember 2009 führen die Ehegatten A. und B. und C., alle vertreten durch Notarin E., Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK). Sie beantragen, die Einspracheverfügung des Grundbuchamts vom 17. November 2009 sei aufzuheben und die Handänderungssteuer sei nur auf dem Kaufpreis für das Grundstück zu erheben und somit auf Fr. 5'261.75 (1,8 % von Fr. 292'320.–) festzusetzen.

In seiner Vernehmlassung vom 15. März 2010 beantragt das Grundbuchamt die Abweisung der Beschwerde.

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 Grundbuchamts bei der JGK angefochten werden. A. und B. sowie C. haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen. Sie sind durch die ablehnende Einspracheverfügung des Grundbuchamtes besonders berührt, haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Anfechtung und sind daher zur Beschwerde 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 Unbestritten ist, dass der Grundstückserwerb vom 26. Januar 2009 die Handänderungssteuerpflicht der Beschwerdeführer begründet. Umstritten ist hingegen, ob die Steuer nur auf dem Kaufpreis von Fr. 292'320.– oder gestützt auf Art. 6a HG auf diesem Preis und den Baukosten von Fr. 780'000.– (Werklohn) zu bemessen ist.

2.2 Das Grundbuchamt führte in seiner Einspracheverfügung aus, die Handänderungssteuer sei auch auf den Baukosten zu erheben, weil die gesamten Umstände dafür sprächen, dass im Ergebnis mit dem Landkauf eine schlüsselfertige Baute übereignet worden sei. Es hielt den Beschwerdeführern zwar zugute, dass im Zeitpunkt des Landkaufs noch kein unterzeichneter Werkvertrag mit der X. AG über eine schlüsselfertige Baute bestanden habe. Bereits zwei Wochen später, am 12. bzw. 13. Februar 2009, hätten die Beschwerdeführer jedoch die Werkverträge mit der X. AG über die Erstellung eines schlüsselfertigen DEFH unterzeichnet. Da es sich beim Hauskauf nicht um einen alltäglichen Kauf handle, müsse davon ausgegangen werden, dass sich die Werksvertragsparteien zum Zeitpunkt der Verkündung des Kaufvertrages am 26. Januar 2009 über die wesentlichen Punkte des Werkvertrages (Objekt und Preis) einig gewesen seien. Insgesamt ergäbe sich, dass der Werkvertrag – der keiner besonderen Form bedürfe – im Zeitpunkt des Grundstückkaufs mündlich bereits zustande gekommen sei. Bei dieser Schlussfolgerung sei auch berücksichtigt worden, dass es in der Praxis

nicht selten vorkomme, dass mit der Unterzeichnung eines Werkvertrages zugewartet werde, um höhere Handänderungssteuern in Anwendung von Art. 6a HG zu vermeiden. Schliesslich würden auch die konkreten Verhältnisse darauf hindeuten, dass der Wille der Beschwerdeführer nicht bloss auf den Landkauf, sondern auch auf den Abschluss eines Werkvertrages mit der X. AG bzw. den Kauf eines schlüsselfertigen DEFH gerichtet gewesen sei.

2.3 Die Beschwerdeführer bringen demgegenüber vor, die Voraussetzungen für die Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn gemäss Art. 6a HG seien vorliegend nicht erfüllt. Zur Begründung führen sie aus, die beiden Parzellen Gemeinde D. Gbbl. Nrn. 1000 und 2000 befänden sich in baulich schwierigem Gelände. Aus diesem Grund und um der Käuferschaft sämtliche Überbaumungsmöglichkeiten offen zu lassen, habe sich die Verkäuferschaft der insgesamt fünf Parzellen entschieden, keine Gesamtüberbauung zu realisieren, sondern diese einzeln zu verkaufen. In dieser Situation sei es selbstverständlich, dass ein potentieller Käufer die Überbaumungsmöglichkeiten vor Abschluss eines allfälligen Kaufvertrages abklären lasse. Für sie sei zudem wesentlich gewesen, dass die Erstellung eines DEFH auf dem Gelände möglich gewesen sei. Solche Abklärungen würden notwendigerweise auch den Kontakt mit Architekten oder anderen Anbietern, wie vorliegend der X. AG, bedingen. Es könne nicht der Wille des Gesetzgebers sein, einen Baulanderwerb höher zu besteuern, nur weil vorgängig abgeklärt worden sei, ob eine Überbauung des Landes technisch und wirtschaftlich möglich sei. Grundstückkauf und Überbauungsplan müssten parallel möglich sein, ohne dass in jedem Fall von der Übereignung einer schlüsselfertigen Baute ausgegangen werden. Die Beschwerdeführer machen geltend, im Zeitpunkt des Grundstückkaufs hätten sie lediglich zwei Baulandparzellen kaufen und anschliessen mit einem DEFH überbauen lassen wollen. Welcher Unternehmer damit beauftragt würde und wie das Haus gestaltet werden sollte, sei noch nicht entschieden gewesen. Zu diesem Zeitpunkt seien sie im Gegenteil noch völlig frei gewesen, wie, wann und vor allem durch wen sie das Grundstück überbauen lassen würden. Der definitive Entscheid, das DEFH durch die X. AG erstellen zu lassen, sei erst nach Unterzeichnung des Grundstückkaufvertrags gefällt worden. Alleine aus der zeitlichen Nähe der Unterzeichnung des Kaufvertrages und der Werkverträge könne nicht auf einen Vertragsverbund im Sinne von Art. 6a HG geschlossen werden.

3.

3.1 Gemäss Art. 1 i.Vm. Art. 5 HG ist bei Handänderungen von Grundstücken eine Handänderungssteuer zu entrichten. Die Steuer wird dabei auf Grund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen (Art. 6 Satz 1 HG). Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die der Erwerber oder die Erwerberin dem Veräusserer oder der Veräusserin oder Dritten für das Grund-

stück 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).

Diese in Art. 6a HG kodifizierte Zusammenrechnungspraxis von Landpreis und Werklohn ohne Rücksicht auf die Identität der Vertragsparteien ist das Ergebnis einer wirtschaftlichen Auslegung von Art. 6 HG. Sie geht auf eine Praxisänderung des Verwaltungsgerichts (BVR 1997 S. 344, mit Verweis auf BVR 1995 S. 267) zurück. Mit Art. 6a HG wollte der Gesetzgeber eine vom Baufortschritt unabhängige Rechtsgrundlage für die Bemessung der Handänderungssteuer schaffen, um die steuerliche Gleichbehandlung der Käuferinnen und Käufer bereits überbauter Grundstücke mit Personen zu gewährleisten, die eine noch zu erstellende Baute erwerben (VGE 100.2010.45U vom 8. Oktober 2010 E. 3.3 mit Hinweis auf den Nachtrag zum Vortrag des Regierungsrats vom 19. März 1997 [Beilage 22 zum Tagblatt des Grossen Rates 1998, S. 6 ff.]; Tagblatt des Grossen Rates 1998, S. 700 ff., insbesondere S. 705 [Votum Rytz]).

3.2 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist immer dann vom Erwerb einer zukünftigen, schlüsselfertigen Baute auszugehen, wenn nicht die Herstellung, sondern die Übereignung im Vordergrund steht (BVR 1997 S. 348). 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 andern bildete. Dabei kann sich die gegenseitige Abhängigkeit der Verträge auch aus den Umständen ergeben. Auf die äussere Form und Bezeichnung der Verträge kommt es nicht an (reiner Kaufvertrag über eine schlüsselfertige Baute, kombinierter Kauf-/Werkvertrag, separate Kauf- und Werkverträge). Zudem ist nicht erforderlich, dass die Verträge von den gleichen Parteien abgeschlossen wurden (vgl. Wortlauf von Art. 6 HG; BVR 2001 S. 550); Landveräusserer und Werkunternehmer müssen daher nicht wirtschaftlich oder tatsächlich gleich sein. Letztendlich ist für eine Zusammenrechnung entscheidend, 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 (nacheinander oder auch gleichzeitig abgeschlossenen) 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 (was im Einzelfall aufgrund der gesamten Umstände geprüft werden muss), kann der Werklohn nicht der Handänderungssteuer unterstellt werden (BVR 2001 S. 550 E. 4; VGE 22314 vom 28.3.2006, in BN 2006 S. 231 E. 3.1 [bestätigt durch BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006]; JGKE 13.6.2000, in BVR 2001 S. 550 E. 4b und 4c, je mit weiteren Hinweisen).

3.3 Das Bundesgericht hat in drei Urteilen vom 25. Juli 2000, wovon eines in der BVR veröffentlicht wurde, diese noch vor der Einführung des Art. 6a HG ergangene Rechtsprechung als verfassungskonform gewürdigt (BVR 2001 S. 193 E. 3b/aa sowie unveröffentlichte Urteile BGer 2P.123/1999 und 2P.198/1999 vom 25.7.2000 E. 2a). Dabei hat es 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.

4.

Wann die Beschwerdeführer erstmals zu den Verkäufern der Parzellen Gemeinde D. Gbbl. Nrn. 1000 und 2000 bzw. der Werkunternehmerin, der X. AG, in Kontakt getreten sind, und wie sich die anschliessenden Verhandlungen jeweils abgespielt haben, lässt sich den Akten nicht entnehmen und wird von den Beschwerdeführern auch nicht offen gelegt. Ersichtlich ist hingegen, dass die Beschwerdeführer die X. AG im Verlaufe des Herbsts 2008 damit beauftragten, die Überbaubarkeit der beiden Parzellen in der Gemeinde D. abzuklären und ihnen konkrete Vorschläge für die Realisierung eines DEFH auf diesem Grundstück zu unterbreiten. Die daraufhin von der X. AG ausgearbeitete Dokumentation bezüglich der Erstellung eines DEFH enthielt neben der Konzepthaus-Dokumentation

den Baubeschrieb vom 5. November 2008 für den Rohbau, die Installationen und den Ausbau sowie Grundrisspläne vom 12. November 2008, welche sich ausdrücklich auf die beiden Parzellen in der Gemeinde D. beziehen. Im Baubeschrieb waren sämtliche Räume mit ihrer Grundausstattung bezüglich der Bodenbeläge, der Wände, der Decke und der elektrischen Installationen sowie die Kücheneinrichtung, die Sanitäreanlagen und die Heizungsanlage aufgeführt. In der Offerte vom 5. November 2008 wurden der Festpreis für die schlüsselfertige Erstellung des DEFH Variante 2 auf Fr. 390'000.– und die Kosten für die von den Beschwerdeführern gewünschten Projektänderungen auf Fr. 8'000.– je Einfamilienhaus festgesetzt. Am 26. Januar 2009 schlossen die Beschwerdeführer mit den Herren F. und G. den Grundstückkaufvertrag ab. Zwei Wochen später, am 12. bzw. 13. Februar 2009, unterzeichneten sie die Werkverträge mit der X. AG über die Erstellung des schlüsselfertigen DEFH. Gemäss den Ziffern 2 und 4 der Werkverträge ist das DEFH nach Massgabe der Konzepthausdokumentation, der Offerte Variante 2 und des Baubeschriebs vom 5. November sowie der Pläne vom 12. November 2008 zu erstellen. Am 20. März 2009 reichten die Beschwerdeführer schliesslich bei der Gemeinde D. das Baugesuch für die Erstellung des DEFH ein, welches am 25. Juni 2009 bewilligt wurde.

5.

5.1 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.). Ob eine solche Verbindung besteht, hängt nicht vom subjektiven Willen der Beteiligten ab, sondern ist aufgrund der objektiven Gegebenheiten zu beurteilen.

5.2 Wie bereits ausgeführt wurde, haben die Beschwerdeführer am 26. Januar 2010 mit der Verkäuferschaft einen reinen Grundstückkaufvertrag und zwei Wochen später am 12. bzw. 13. Februar mit der X. AG einen Werkvertrag für die Erstellung eines schlüsselfertigen DEFH abgeschlossen. Bereits diese zeitliche Nähe der Vertragsabschlüsse ist als Indiz für einen engen Zusammenhang zwischen den Verträgen zu werten (VGE 22314U vom 28.3.2006, E. 3.4; BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006). Offenbar ist die Suche nach einem Grundstück und die Suche nach einem Werkunternehmer parallel verlaufen. Dies zeigt sich auch darin, dass sich die von der X. AG im November 2008 erstellten Pläne ausdrücklich auf die Parzellen Gemeinde D. GbbI. Nrn. 1000 und 2000 beziehen. Zu ei-

nem schlüsselfertigen Typenhaus, wie es die Beschwerdeführer in Auftrag gaben, gehört zwingend ein passendes Grundstück. Ob ein Bauherr, der die Erstellung eines solchen Hauses beabsichtigt, zuerst den Architekten bzw. Werkunternehmer oder zuerst das Bauland gefunden hat, kann nicht entscheidend sein. Massgebend ist vielmehr, welche Abmachungen im Zeitpunkt des Grundstückkaufs bestehen, wobei eine Werkvertragsabrede auch dann beachtlich sein kann, wenn ein eigentlicher Vertrag erst im Entwurf vorliegt. Insofern kann die Reihenfolge der Vertragsabschlüsse bzw. -unterzeichnungen, die oft von Zufällen oder allenfalls auch von steuertaktischen Überlegungen abhängt, nicht das entscheidende Kriterium bei der Beurteilung sein, ob eine schlüsselfertige Baute im Sinn von Art. 6a HG erworben wird.

5.3 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der im November 2008 erstellten Dokumentation, dass die Ausgestaltung der Werkvertragsobjekte sowie die Leistung der Käufer im Zeitpunkt des Grundstückkaufvertrags bereits im Detail feststanden. Auch wenn der Werkvertrag im Zeitpunkt des Grundstückkaufvertrages noch nicht unterzeichnet war, lag damals seit über zwei Monaten ein zur Unterschrift bereiter Vertragsentwurf vor. Aus welchen Gründen die Beschwerdeführer mit dessen Unterzeichnung bis zwei Wochen nach Abschluss des Grundstückkaufvertrages zuwarteten, kann offen gelassen werden. Ihr Verhalten im Zusammenhang mit der Bauplanung deutet so oder anders darauf hin, dass sie sich im Zeitpunkt des Grundstückkaufvertrages bereits für ein konkretes Bauprojekt entschieden hatten.

Der Einwand, die X. AG habe vor Abschluss des Kaufvertrages lediglich Abklärungen zur Überbaubarkeit der Parzellen vorgenommen und die Beschwerdeführer hätten sich erst nach dem Grundstückserwerb definitiv entschieden, das Doppelfamilienhaus durch die X. AG erstellen zu lassen, erscheint demgegenüber mit Blick auf die fortgeschrittene Planung nicht glaubhaft. Es ist kaum anzunehmen, dass die Firma X. AG die Dokumentation für die Erstellung des DEFH inkl. Pläne und von den Beschwerdeführern gewünschten Projektänderungen ausgearbeitet hätte, wenn nicht eine Baulandparzelle in Aussicht gestanden wäre. Umgekehrt muss angenommen werden, dass auch der Grundstückkaufvertrag nicht abgeschlossen worden wäre, wenn nicht ein zur Unterzeichnung bereiter Entwurf des Werkvertrags bestanden hätte. Die Beschwerdeführer räumen denn auch selber ein, zwingende Voraussetzung für den Grundstückkauf sei für sie gewesen, dass auf den Parzellen ein DEFH erstellt werden könne. Daraus kann geschlossen werden, dass die Beschwerdeführer die Parzellen Gemeinde D. Gbbl. Nrn. 1000 und 2000 nicht erworben hätten, wenn die Abklärungen der X. AG ergeben hätten, dass darauf kein DEFH nach ihren Vorstellungen erstellt werden könne. Der Abschluss des Kaufvertrages war somit *conditio sine qua non* des Werkvertrags und umgekehrt. Hierin ist ein gewichtiges Indiz dafür zu erblicken, dass der Wille der Beschwerdeführer im Landerwerbszeitpunkt nicht nur auf

Übereignung des Landes, sondern auch auf Übertragung einer schlüsselfertige Baute nach Massgabe des Baubeschriebs vom 5. November und der Pläne vom 12. November 2008 ausgerichtet war. Entgegen ihren Ausführungen liegt somit ein Vertragsverbund und keine rein äusserliche, zufällige Vertragsverbindung vor.

5.4 Der Eindruck, dass die Beschwerdeführer entgegen der anders lautenden Erklärung in Ziffer 6 des Grundstückkaufvertrags vom 26. Januar 2009 bereits den Entschluss gefasst hatten, auf dem Land ein DEFH der Firma X. AG erstellen zu lassen, wird durch weitere Umstände und Tatsachen bestätigt. Bei den Beschwerdeführern handelt es sich um zwei Käuferparteien (Eltern und Sohn), welche die beiden nebeneinander liegenden Parzellen Gemeinde D. Gbbl. Nrn. 1000 und 2000 zu Gesamteigentum erwarben. Unbestritten ist, dass sie beabsichtigten, auf den beiden Parzellen zwei separate Wohnhäuser zu realisieren. Aufgrund der eher ungewöhnlichen Form der sehr schmalen und langen Parzellen sowie der gesetzlich vorgeschriebenen Grenzabstände erscheint es praktisch ausgeschlossen, auf jeder Parzelle ein Einfamilienhaus zu erstellen. Die entsprechenden Ausführungen der Vorinstanz werden von den Beschwerdeführern denn auch nicht bestritten. Daraus ergibt sich, dass die beiden Parzellen von Anfang an für die Erstellung eines Doppeleinfamilienhauses bestimmt waren, was die Entscheidungsfreiheit der Käufer faktisch erheblich einschränkte. Sowohl aus technisch-konstruktiven wie auch aus ästhetischen Gründen müssen die Erwerber unter diesen Umständen ein Gesamtkonzept verfolgt oder ihre Bauvorhaben doch zumindest (auch in zeitlicher Hinsicht) aufeinander abgestimmt haben. Wenn sich eine der Käuferparteien im vorliegenden Fall für ein anderes als das von der X. AG offerierte Projekt hätte entschliessen wollen, wäre davon auch die andere Käuferpartei betroffen gewesen (vgl. JGKE 32.99.02266 vom 13.6.2000, in BVR 2001 S. 550 E. 5c). Dazu kommt, dass das Gelände gemäss den Angaben der Beschwerdeführer aufgrund seiner Lage äusserst schwierig zu überbauen ist, was ihren Spielraum weiter einschränkte.

Dass das Landerwerbsgeschäft seinem wirtschaftlichen Gehalt nach dem Verkauf einer schlüsselfertigen Baute gleichkommt, zeigt sich schliesslich auch darin, dass die Beschwerdeführer die X. AG nach dem Landerwerb tatsächlich mit der Errichtung der Baute betraut haben. Die Beschwerdeführer bestreiten nicht, dass sie nun im Wesentlichen jenes Projekt verwirklicht haben, welches ihnen die X. AG mit der im November 2008 erstellten Dokumentation offeriert hatte.

5.6 Auch wenn die Beschwerdeführer rechtlich nicht zum Abschluss eines Werkvertrages mit der X. AG über die Erstellung eines schlüsselfertigen DEFH verpflichtet waren, lassen die gesamten Umstände und die allgemeine Lebenserfahrung den Schluss zu, dass sie sich im Zeitpunkt des Landkaufs bereits zu einem solchen Geschäft entschieden hatten. Sie waren somit faktisch nicht mehr frei zu entscheiden wie, wann und durch wen sie das Grundstück überbauen wollten. In diesem von der Rechtsprechung als wesentlich erachteten Kriterium

liegt denn auch der Unterschied zu Bauwilligen, die – ebenfalls mit der Absicht, später einmal zu bauen – Land erwerben.

Die Beschwerdeführer argumentieren, es könne nicht der Wille des Gesetzgebers sein, einen Baulanderwerb höher zu besteuern, nur weil vorgängig abgeklärt werde, ob eine Überbauung technisch und wirtschaftlich möglich sei. Zudem müsse es möglich sein, Bauland zu erwerben und anschliessend zu überbauen, ohne dass in jedem Fall vom Erwerb einer schlüsselfertigen Baute ausgegangen werde. Der Wille zur Überbauung des Landes könne deshalb nicht massgebend sein. – Es trifft zwar zu, dass das Vorliegen von Bauabsichten im Zeitpunkt des Baulanderwerb noch keinen Grund darstellt, um von einer Verbindung im Sinn von Art. 6a HG von Kauf- und Werkvertrag auszugehen. Dies trifft jedoch nur zu, wenn die Käuferschaft im Moment des Grundstückerwerbs unter Würdigung der gesamten Umstände tatsächlich noch frei ist, wie sie das Land überbauen will (vgl. VGE 22314U vom 28.3.2006, E. 3.5; JGKE 32.99.02266 vom 13.6.2000, in BVR 2001, S. 550, E. 5). Anders als im von den Beschwerdeführern zitierten Entscheid der JGK vom 30. Mai 2007 ist diese Frage vorliegend zu verneinen.

6.

Zusammenfassend gelangt die JGK zum Schluss, dass trotz zwei formell unabhängiger Verträge ein Vertragsverbund vorliegt, der darauf abzielt, den Beschwerdeführern das Eigentum an einem schlüsselfertigen DEFH im Sinne von Art. 6a HG zu verschaffen. Die Handänderungssteuer ist deshalb auf dem Gesamtbetrag von Landpreis und Werklohn zu erheben. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die unterliegenden Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'200.– werden A. und B. sowie C. je zur Hälfte, ausmachend Fr. 600.–, unter solidarischer Haftbarkeit zur Bezahlung auferlegt. Separate Zahlungseinladungen erfolgen, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

3.

Es werden keine Parteikosten gesprochen.

Zu eröffnen:

- Notarin E.
- Grundbuchamt

Der Justiz-, Gemeinde- und
Kirchendirektor

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde innert 30 Tagen seit Eröffnung schriftlich beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, angefochten werden. Die Beschwerde ist mindestens im Doppel einzureichen und muss einen Antrag, die Angabe von Tatsachen und Beweismitteln, eine Begründung sowie eine Unterschrift enthalten; greifbare Beweismittel sind beizulegen.