

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

32.13-10.9

## Beschwerdeentscheid vom 13. Oktober 2011

### **Handänderungssteuer (schlüselfertige Baute)**

Bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüselfertige 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 (E. 2 und 3).



Die Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn ist zu bejahen, wenn vor dem Grundstückkauf ein Projektierungsauftrag an einen Architekten erteilt wurde und dieser Auftrag auch die Einreichung des Baugesuchs beinhaltete. Auf Grund dieses Projektierungsauftrags waren die Bauherren gezwungen, in der Folge auch den Werkvertrag mit diesem Architekten abzuschliessen (E. 4).

### **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. 2 et 3).

L'addition du prix du terrain et du prix de l'ouvrage est admise lorsqu'un mandat d'élaboration de projet est adressé à un architecte avant l'acquisition de l'immeuble et que ce mandat comprend également le dépôt de la demande de permis de construire. En raison du mandat d'élaboration de projet, les maîtres d'ouvrage ont été obligés de conclure par la suite le contrat d'entreprise avec ce même architecte (c. 4).

## **Sachverhalt**

### **A.**

Mit öffentlicher Urkunde vom 3. September 2008 beurkundete Notar A. einen Kaufvertrag, gemäss dem die Erbengemeinschaft B. an C. und D. die Parzelle E. Gbbl. Nr. 1000 in der Einwohnergemeinde E. verkauft. Der Kaufpreis wurde auf Fr. 177'240.– festgesetzt.

### **B.**

Der verkündende Notar deklarierte und entrichtete die Handänderungssteuer auf dem Betrag von Fr. 177.240.–, also auf dem Kaufpreis des Grundstücks. In seiner Verfügung vom 17. November 2009 erhob das Kreisgrundbuchamt (heute: Grundbuchamt) ausser auf dem Kaufpreis zusätzlich eine Handänderungssteuer auf dem Betrag von Fr. 1'200'000.–. Dabei handelte es sich um die geschätzte Werkvertragssumme, welche die Käufer für die Erstellung ihres auf der Parzelle erstellten Einfamilienhauses bezahlen mussten.

### **C.**

Gegen die Verfügung des Kreisgrundbuchamts vom 17. November 2009 erhoben C. und D. Einsprache. In seiner Einspracheverfügung vom 23. Dezember 2009 bestätigte das Kreisgrundbuchamt grundsätzlich, die Handänderungssteuer sei auf der Werkvertragssumme und auf dem Landpreis zu bezahlen. Es hiess die Einsprache jedoch insofern gut, als es die Werkvertragssumme neu auf Fr. 660'000.– festsetzte, was den im Baugesuch genannten Baukosten entsprach. Daraus ergab sich eine Veranlagung der Handänderungssteuer von Fr. 15'070.30.

Das Kreisgrundbuchamt erwog, bereits vor der Unterzeichnung des Kaufvertrags für die Parzelle Nr. 1000 sei von einem Architekturbüro ein Baugesuch eingereicht worden. Aus den Umständen sei zu schliessen, dass dem Baugesuch ein Werkvertrag zugrunde gelegen habe, der im Zeitpunkt des Grundstückkaufs bereits unterzeichnet gewesen sei. Kauf- und Werkvertrag seien voneinander abhängig, weshalb in Anwendung von Art. 6a des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuern (HG; BSG 215.326.2) die Steuer auf der Bemessungsgrundlage von Kauf- und Werksumme zu erheben sei.

Gegen die Einspracheverfügung des Kreisgrundbuchamts erhoben C. und D. am 25. Januar 2010 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK).

In seiner Vernehmlassung vom 2. März 2010 beantragt das Grundbuchamt, die Beschwerde sei abzuweisen.

Auf Aufforderung des instruierenden Rechtsamts reichten die Beschwerdeführer am 8. April 2011 verschiedene Unterlagen im Zusammenhang mit dem Bau ihres Einfamilienhauses ein.

Auf die verschiedenen Rechtsschriften wird, soweit entscheidrelevant, in den einzelnen Erwägungen näher eingegangen.

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

#### **1.**

Gemäss Art. 27 Abs. 2 HG können Einspracheverfügungen des Grundbuchamts bei der JGK angefochten werden. C. und D. sind mit ihren Begehren im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen, durch die ablehnende Einspracheverfügung des Grundbuchamts 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 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 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** Nach der 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 (BVR 2001 S. 552 E. 4 d). 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 100.2010.45 vom 8.10.2010, E. 3.3). 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 100.2010.45 vom 8.10.2010, E. 3.2).

**2.2** 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 begründete – 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 auf Grund 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 auf Grund 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 Werk-

lohn 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 JGK 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 Grundstückerwerb 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.**

**4.1** Den Akten kann entnommen werden, dass der Architekt und Generalunternehmer F. am 27. März 2008 für die Beschwerdeführer sowohl eine Kostenschätzung als auch eine Honorarofferte für Architekturleistungen für die Erstellung eines Einfamilienhauses verfasste. Diese beiden Offerten bezogen sich noch auf eine Parzelle in der Gemeinde G., deren Kauf in der Folge nicht zustande kam. Am 17. Juli 2008 erstellte das erwähnte Architekturbüro F. eine neue Kostenschätzung, nun bezogen auf das später von den Beschwerdeführern gekaufte Grundstück in der Gemeinde E.. Darin ist die Rede von Grundstückskosten von Fr. 173'600.–; das Total der Baukosten wird mit Fr. 845'000.– beziffert. Die Honorarofferte für Architekturleistungen vom 27. März 2008 wurde in der Folge unverändert für das Grundstück in der Gemeinde E. übernommen (vgl. Brief Notar und Fürsprecher A. vom 18. Dezember 2009 an das Architekturbüro F.). Am 1. September 2008 reichte das Architekturbüro F. im Auftrag der Beschwerdeführer bei der Gemeinde E. ein Baugesuch ein, das am 30. Oktober 2008 bewilligt wurde. Der Kauf der Bauparzelle in der Gemeinde E. erfolgte am 3. September 2008, also zwei Tage nach Einreichung des Baugesuchs. Das Haus wurde in der Folge erstellt und von den Beschwerdeführern im September 2009 bezogen.

**4.2** Aus der erwähnten Honorarofferte für Architekturleistungen vom 27. März 2008 geht hervor, dass das Architekturbüro F. die Bauarbeiten als Generalunternehmer ausgeführt hat. In der Übersicht der Leistungen (S. 2) finden sich unter dem Titel «Vorbereitungsphase der Ausführung» u.a. die Positionen «Ausschreibung» und «Analyse der Angebote, Vergebungsanträge». Dies deutet darauf hin, dass nicht die Beschwerdeführer, sondern das Architekturbüro die einzelnen Handwerker und Bauunternehmern ausgewählt und beauftragt hat. Diese Honorarofferte bezog sich noch auf ein anderes als das später erworbene Grundstück. Dennoch zeigt sie, dass die Beschwerdeführer bereits ein halbes Jahr vor dem Kauf der Parzelle in der Gemeinde E. die Absicht hatten, ein (noch zu erwerbendes) Grundstück durch einen Architekten und Generalunternehmer überbauen zu lassen. Weil keine Frage war, dass das Haus auf jeden Fall durch dieses Architekturbüro erbaut werden sollte, konnte die Honorarofferte denn auch unverän-

dert auf die Parzelle in der Gemeinde E. übertragen werden. Ein weiteres Indiz dafür, dass die Auswahl der Handwerker und Bauunternehmer im Wesentlichen in der Hand des Architekturbüros gelegen haben muss, ist die von diesem zusammengestellte Liste der Angebotsvergleiche. Darin werden für alle Arten von Arbeiten (Baugrubenaushub, Baumeisterarbeiten, Montagebau, Gerüst, Türen, Fenster, Malerarbeiten usw.) die jeweiligen Offerten miteinander verglichen und bewertet. Es ist wenig wahrscheinlich, dass die Beschwerdeführer eine eigene Auswahl der Handwerker und Bauunternehmer getroffen und bloss den Vergleich der Offerten dem Architekturbüro überlassen haben. Wäre den Beschwerdeführern bei der Auswahl der Handwerker eine Wahlfreiheit zugestanden, könnten sie eine entsprechende schriftliche Korrespondenz und insbesondere die konkreten Werkverträge vorweisen. Weil dies jedoch nicht der Fall ist, muss davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführer mit der Wahl des Architekturbüros auch an die von diesem später abgeschlossenen Werkverträge gebunden waren. Im vorliegenden Fall ist zwar auch denkbar, dass die Beschwerdeführer unter den vom Architekturbüro F. eingeholten Offerten jeweils den konkreten Handwerker, mit dem der Werkvertrag für bestimmte Arbeiten abgeschlossen werden soll, auswählen konnten. Dies ändert indessen nichts daran, dass die Beschwerdeführer an das Architekturbüro gebunden waren.

**4.3** Es kommt auch nicht darauf an, ob der Werkvertrag vor dem Grundstückkauf oder danach abgeschlossen worden ist (VGE 22314 vom 28.3.2006, in BN 2006 S. 231; bestätigt in BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006, E. 2.3). Eine Verbindung von Kauf- und Werkvertrag ist bereits dann gegeben, wenn die Käufer auf Grund der Umstände im Zeitpunkt des Grundstückkaufs verpflichtet waren, später einen Werkvertrag abzuschliessen. Wird von den späteren Käufern wie vorliegend vorerst ein blosser Projektierungsauftrag (Auftrag für Architekturleistungen an Architekt oder Generalunternehmer) erteilt, so kann nach der Rechtsprechung die zeitliche Nähe zum Grundstückkaufvertrag und die Reihenfolge der beiden Verträge ein Indiz dafür sein, dass der Projektierungsauftrag in einem engen sachlichen Zusammenhang zum Kaufvertrag steht bzw. der Projektierungsauftrag ohne konkrete Aussicht auf das Zustandekommen eines Kaufvertrags über eine Bauparzelle mit späterem Abschluss eines Werkvertrags mit dem Projektbeauftragten nicht eingegangen worden wäre, und umgekehrt (VGE 100.2010.45 vom 8.10.2010, E. 3.4.2). In einem solchen Fall ist die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, nicht mehr frei. 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 blosser Beweggrund für den Abschluss des andern ist (SCHUMACHER/RÜEGG, in: Der Grundstückkauf

[Hrsg.: Alfred Koller], 2. Aufl. 2001, S. 228 f.; GUHL/KOLLER/SCHNYDER/DRUEY, Das schweizerische Obligationenrecht, 9. Aufl., 2000, S. 334 f.; BGE 113 II 402 E. 2c). Ob eine solche Verbindung besteht, kann nicht vom subjektiven Willen der Beteiligten abhängen, sondern ist auf Grund von objektiven Gegebenheiten zu beurteilen.

**4.4** Im vorliegenden Fall haben die Beschwerdeführer trotz einer entsprechenden Aufforderung des instruierenden Rechtsamts der JGK weder Werkverträge mit dem Architekturbüro F. noch solche mit einzelnen Handwerkern eingereicht. Nebst der Kostenschätzung wurde nur die *Offerte* für Architekturleistungen vom 27. März 2008 zu den Akten gegeben, aus welcher allein nicht hervorgeht, ob sie auf einem bereits abgeschlossenen Vertrag basierte oder ob sie Teil der Vertragsverhandlungen im Vorfeld eines Vertragsabschlusses bildete. Dass aber ungeachtet davon alles dafür spricht, dass kurz vor oder nach dem Kauf des Grundstücks zumindest ein verbindlicher Architekturvertrag bestanden haben *muss*, zeigt die bereits erwähnte Liste der Angebotsvergleiche des Architekturbüros F.. Ein weiteres Indiz dafür ist das vor dem Grundstückkauf eingereichte Baugesuch vom 1. September 2008: Es ist nicht anzunehmen, dass das Architekturbüro F. das Baugesuch ausgearbeitet hätte, ohne mit der Bauherrschaft zumindest einen Architekturvertrag abgeschlossen zu haben. Es muss deshalb als erstellt gelten, dass kurz vor oder nach dem Kauf des Grundstücks in der Gemeinde E. mindestens ein Architekturvertrag bestanden hat, der auf der Honorarofferte für Architekturleistungen vom 27. März 2008 basierte und dabei insbesondere die auf S. 2 aufgeführten Leistungen beinhaltete. Dass für den Bau eines Hauses Werkverträge mit Handwerkern und Bauunternehmern abgeschlossen werden *müssen*, versteht sich von selbst. Wann die Werkverträge im vorliegenden Fall abgeschlossen worden sind, kann nicht festgestellt werden, weil sie von den Beschwerdeführern nicht vorgelegt worden sind. Entscheidend dabei ist indessen nicht der genaue Zeitpunkt, sondern die mit grösster Wahrscheinlichkeit bestehende Tatsache, dass nicht die Beschwerdeführer, sondern das Architekturbüro F. die Handwerker und Bauunternehmer ausgewählt und die entsprechenden Werkverträge abgeschlossen hat. Im Zeitpunkt des Grundstückkaufs bestand zwar möglicherweise noch kein Werkvertrag, doch waren die Beschwerdeführer auf Grund des mit Sicherheit abgeschlossenen *Architekturvertrags* mit dem Architekturbüro F. gezwungen, später auch den Werkvertrag mit diesem Unternehmen abzuschliessen. Nach der oben (E. 4.3) zitierten Rechtsprechung genügt es, wenn von den späteren Käufern – wie vorliegend geschehen – vorerst ein blosser *Projektierungsauftrag* erteilt wird, so dass aus der zeitlichen Nähe zum Grundstückkaufvertrag und der Reihenfolge der beiden Verträge geschlossen werden kann, dass der Projektierungsauftrag in einem engen sachlichen Zusammenhang zum Kaufvertrag steht bzw. der Projektierungsauftrag ohne konkrete Aussicht auf das Zustandekommen eines Kaufvertrags über eine Baupar-

zelle mit späterem Abschluss eines *Werkvertrags* mit dem Projektbeauftragten nicht eingegangen worden wäre, und umgekehrt. In einem solchen Fall ist die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, nicht mehr frei. Diese Konstellation ist im vorliegenden Fall gegeben. Es ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführer die Parzelle in der Gemeinde E. nicht erworben hätten, wenn nicht bereits eine Vereinbarung mit dem Architekturbüro F. betreffend Planung und Einreichung eines Baugesuchs bestanden hätte. Umgekehrt hätten die Beschwerdeführer das Architekturbüro nicht beauftragt, wenn nicht der Erwerb eines Baugrundstückes in Aussicht gestanden hätte. Daran ändert nichts, dass die Verträge über den Verkauf des Grundstücks und über die Erstellung der Baute auf diesem Grundstück unbestrittenermassen nicht von den gleichen Parteien abgeschlossen wurden. Nach der zitierten Rechtsprechung kann der Werklohn trotz fehlender tatsächlicher oder wirtschaftlicher Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer in die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer einbezogen werden.

## 5.

Die JGK verkennt nicht, dass der bereits mehrfach zitierte Entscheid des Verwaltungsgerichts vom Oktober 2010 (VGE 100.2010.45 vom 8.10.2010) sowie die bisherige Praxis der JGK, welche die zentralen Grundlagen für das vorliegende Ergebnis bilden, kürzlich im Schrifttum kritisiert wurden (TONI AMONN, Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten, in BN 2011 S. 154 ff.). Der Autor kommt zum Schluss, das Verwaltungsgericht habe die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu weit ausgedehnt, so dass sie von Art. 6a HG nicht mehr gedeckt werde. Insbesondere bestehe bei *Dreiparteienverhältnissen* nur dann Raum für eine Zusammenrechnung, wenn der Werkvertrag massgeblich vom *Verkäufer* geprägt werde. Keine für die Zusammenrechnung genügende Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag liege demgegenüber dort vor, wo die auf die Überbauung des Grundstücks zielenden Vorabklärungen oder Projektstudien vom *Käufer* aus freien Stücken veranlasst worden seien (TONI AMONN, a.a.O., S. 164). – Diese aus der Entstehungsgeschichte von Art. 6a HG hergeleiteten Überlegungen sind durchaus bedenkenswert. Für die JGK ist indessen in rein rechtlichen Auslegungsfragen wie der vorliegenden die Praxis des Verwaltungsgerichts die primäre und verbindliche Rechtsquelle. Nachdem das Gericht erst kürzlich die konstante Rechtsprechung der JGK bestätigt und die Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn in Fällen wie dem vorliegenden als rechtmässig beurteilt hat, ist es nicht Sache der JGK, gestützt auf eine abweichende Beurteilung im Schrifttum eine (bedeutungsvolle) Praxisänderung vorzunehmen. Dies namentlich auch deshalb, weil es dem Verwaltungsgericht bei einer Neu-Interpretation von Art. 6a HG im Sinne des zitierten Autors verwehrt wäre, sich selbst mit der Kritik auseinanderzusetzen und gegebenenfalls an seiner anderen Wertung und

Interpretation festzuhalten. Die Einleitung einer Praxisänderung durch die JGK würde mit anderen Worten eine Missachtung der verbindlichen Präjudizwirkung des Verwaltungsgerichtsurteils gleichkommen, was bei rechtlichen Auslegungsfällen wie der vorliegenden nicht angängig wäre.

## **6.**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass vorliegend ein Kaufvertrag über ein Grundstück mit einem Werkvertrag so verbunden ist, dass eine schlüsselfertige Baute erworben wird, so dass die Steuer auf dem Gesamtpreis von Landpreis und Werklohn zu bemessen ist. Die Vorinstanz hat, weil ihr keine definitive Bauabrechnung vorlag, die Werkvertragssumme auf Fr. 660'000.– festgesetzt. Dieser Betrag entspricht den im Baugesuch genannten Baukosten. Auf Aufforderung des instruierenden Rechtsamts der JGK haben die Beschwerdeführer die Bauabrechnung vom 2. März 2010 nachgereicht. Aus dieser geht hervor, dass die Beschwerdeführer für ihr Haus insgesamt Fr. 904'376.30 bezahlten. Zieht man davon die in diesem Betrag enthaltenen Grundstückskosten, die bereits bezahlte Handänderungssteuer und alle Kosten, die nicht werkvertraglicher Natur sind, ab, ergibt sich eine Werkvertragssumme, die nur unwesentlich über den von der Vorinstanz als Bemessungsgrundlage herangezogenen Fr. 660'000.– liegt. Die von der Vorinstanz angenommene Bemessungsgrundlage beruht auf einer Schätzung. Weil die JGK die angefochtene Verfügung nur wegen Rechtsverletzung, nicht aber wegen Unangemessenheit zuungunsten der beschwerdeführenden Partei ändern darf (Art. 73 Abs. 1 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]), ist es ihr verwehrt, die Handänderungssteuer auf Grund einer nur unwesentlich höheren Bemessungsgrundlage festzusetzen. Dass umgekehrt die vom Grundbuchamt angenommene Bemessungsgrundlage zu hoch sei, falls der Werklohn einzubeziehen wäre, haben die Beschwerdeführer nicht behauptet. Aus diesen Gründen kommt die JGK zum Schluss, dass die Veranlagung der Handänderungssteuer durch die Vorinstanz in ihrer Einspracheverfügung vom 23. Dezember 2009 nicht zu beanstanden ist. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

## **6.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführer die entstandenen 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 Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der JGK in der Höhe von pauschal Fr. 1'000.– werden C. und D. unter solidarischer Haftbarkeit zur Bezahlung auferlegt. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

**3.**

Parteikosten werden nicht gesprochen.