

Münstergasse 2
3011 Bern
Telefon 031 633 76 78
Telefax 031 633 76 25

32.13-12.10

Beschwerdeentscheid vom 18. Dezember 2012



Handänderungssteuer (schlüssel fertige Baute)

- a *Fall einer aus mehreren Bauunternehmern bestehenden Baugesellschaft, die ein Baugrundstück an ein Ehepaar verkauft, das sich dabei verpflichtet, das Kellergeschoss von dieser Baugesellschaft erstellen zu lassen. Ausserdem sichern die Käufer der Baugesellschaft zu, für die Fertigstellung des Hauses gewisse Arbeiten an bestimmte Unternehmen zu vergeben, die entweder selbst der Baugesellschaft angehören oder mit dieser wirtschaftlich und personell verbunden sind. Die Baugesellschaft hatte bereits vor dem Verkauf ein Baugesuch gestellt.*
- b *Für die Fertigstellung des Hauses sind die Käufer nicht mehr frei gewesen, mit wem die entsprechenden Werkverträge abgeschlossen werden. Vielmehr waren sie verpflichtet, das Haus weitgehend von den gleichen Handwerkern fertigstellen zu lassen, die bereits beim Bau des Kellergeschosses mitgewirkt hatten. Deshalb ist die Handänderungssteuer auf dem Preis des Grundstücks und dem Entgelt der für die Fertigstellung des Hauses abgeschlossenen Werkverträge zu bemessen.*

Impôt sur les mutations (construction vendue clés en mains)

- a *Cas d'une société de construction constituée de plusieurs entrepreneurs qui vend un terrain à bâtir à un couple qui s'engage à faire construire le niveau du sous-sol par cette société. Les acheteurs assurent en outre à la société de construction qu'ils mandateront, pour achever les travaux, des entreprises dé-*

terminées appartenant à la société de construction ou liées à celle-ci économiquement et du point de vue du personnel. Avant la vente déjà, la société de construction avait déposé une demande de permis de construire.

- b Les acheteurs n'ont pas pu choisir, pour l'achèvement de leur maison, les entrepreneurs avec qui conclure les contrats d'entreprise. Ils ont, au contraire, été obligés de faire terminer la maison dans une large mesure par les artisans qui étaient déjà intervenus lors de la construction du niveau du sous-sol. Il convient par conséquent de calculer l'impôt sur les mutations en fonction du prix du terrain et de la contre-valeur des contrats d'entreprise conclus pour l'achèvement de la maison.*

Sachverhalt

A.

Notar A. beurkundete am 7. Dezember 2010 einen Vertrag zwischen B. und C. und der Baugesellschaft D., bestehend aus der X. AG, der Y. GmbH und der Z. AG. Nach diesem Vertrag verkauft die Baugesellschaft D. dem Ehepaar B.-C. die Parzellen Gemeinde E. Gbbl. Nrn. 1000 und 2000 zum Preis von total Fr. 250'000.–. Zusätzlich bezahlen die Käufer der Verkäuferin eine Entschädigung von Fr. 88'957.– für Baumeisterarbeiten für das Kellergeschoss inklusive Baugrubenaushub und Hinterfüllung Kellergeschoss. Gemäss Vorbericht (Ziff. II) werden die Baulandgrundstücke mit Einschluss des Kellergeschosses zu einem Pauschalpreis verkauft, um sicherzustellen, dass die Verkäuferin die Baumeisterarbeiten für das Kellergeschoss selbst ausführen kann. In Ziff. IV/7 des Vertrags erklären die Parteien, dass das Vertragsobjekt unüberbaut sei. Die Verkäuferin bestätigt, dass die Käufer unter Vorbehalt der im Vertrag selbst genannten Ausnahmen frei seien, wann und wie sie die Vertragsobjekte überbauen wollten. Die Käufer erklären weiter, dass sie keine Werkverträge mit der Verkäuferin oder mit einem mit dieser verbundenen Unternehmer abgeschlossen hätten oder abzuschliessen beabsichtigten. Die Käufer hätten mit Zustimmung der Verkäuferin auf eigene Rechnung sämtliche Planungs- und Projektierungsarbeiten für das Einfamilienhaus ausführen lassen. In einer Arbeitsservitut (Ziff. IV/9) sichern die Käufer der Verkäuferin zu, für die Fertigstellung des Bauvorhabens gewisse Arbeiten zu mittleren Konkurrenzpreisen an die X. AG, an die XX. AG sowie an die YY. AG zu vergeben.

B.

Der verkündende Notar deklarierte und entrichtete die Handänderungssteuer auf dem Betrag von Fr. 338'957.–, also auf dem Kaufpreis der Grundstücke von Fr. 250'000.– und auf der Entschädigung von Fr. 88'957.– für die Baumeisterarbeiten für das Kellergeschoss. In seiner Verfügung vom 26. Juli 2011 erhob das

Grundbuchamt ausser auf dem Kaufpreis der Grundstücke und der Entschädigung für die Baumeisterarbeiten zusätzlich eine Handänderungssteuer auf weiteren von den Käufern abgeschlossenen Werkverträgen im Betrag von insgesamt Fr. 277'435.65, was eine Bemessungsgrundlage von Fr. 616'392.65 ergab. Die Handänderungssteuer wurde auf Fr. 11'095.05 festgesetzt.

C.

Gegen die Verfügung des Grundbuchamts vom 26. Juli 2011 erhoben B. und C. Einsprache. In seiner Einspracheverfügung vom 20. Dezember 2011 bestätigte das Grundbuchamt, Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer seien die gesamten Baukosten und der Landpreis, was eine Handänderungssteuer von Fr. 11'095.05 ergebe.

Das Grundbuchamt erwog, mehrere Werkverträge seien direkt zwischen den Partnern des Kaufvertrags abgeschlossen worden. Die Bauleitung für die Erstellung des Hauses sei in der Hand der Z. AG gelegen, die Mitglied der Baugesellschaft D. sei, welche das Baulandgrundstück den Ehegatten B.-C. veräussert habe. Ausserdem sei das Baugesuch von F., dem Projektverfasser und Grundeigentümer, eingereicht worden. Der Verkauf des Grundstücks sei erst erfolgt, nachdem die Baubewilligung bereits vorgelegen habe. Weil sich an den Bau des Kellergeschosses zwangsläufig die Erstellung eines Obergeschosses anschliesse, komme der Erwerb des Grundstücks seinem wirtschaftlichen Gehalt nach dem Verkauf einer fertigen Baute gleich. Die Überbauung der beiden erworbenen Grundstücke sei offensichtlich im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Kaufvertrags bereits geplant und die Ausführung der Bauarbeiten geregelt gewesen. Aus diesen Umständen sei zu schliessen, dass die Grundeigentümer nicht mehr frei gewesen seien, wann, wie und durch wen sie das Land überbauen wollen.

D.

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamts erheben B. und C. am 1. Februar 2012 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK).

In seiner Vernehmlassung vom 24. April 2012 beantragt das Grundbuchamt, die Beschwerde sei abzuweisen und die Veranlagung der Handänderungssteuer auf Fr. 11'095.05 sei zu bestätigen.

Die Beschwerdeführer erhielten Gelegenheit zu einer Replik, wovon sie mit Eingabe vom 22. Juni 2012 Gebrauch machten. Auf Aufforderung des instruierenden Rechtsamts reichten sie ausserdem den mit der Z. AG abgeschlossenen Vertrag für Planung und Ingenieurarbeiten ein.

Das Grundbuchamt reichte am 8. Oktober 2012 als Beweismittel zwei weitere Verträge ein, die Notar A. im Zusammenhang mit der Überbauung im Quartier G. in der Gemeinde E. beurkundet hatte. Notar A. seinerseits reichte am 18.

Oktober 2012 einen weiteren Kaufvertrag betreffend die Überbauung im Quartier G. ein mit der Variante «Bauland und Gebäude bis und mit Kellerdecke».

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

1.

Gemäss Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuern (HG; BSG 215.326.2) können Einspracheverfügungen des Grundbuchamts bei der JGK angefochten werden. B. und C. sind mit ihren Begehren im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen, durch die ablehnende Einspracheverfügung beschwert und somit zu deren Anfechtung befugt. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

Die Beschwerdeführer bringen vor, die Baugesellschaft D. habe, um die Grundstückgewinnsteuern zu optimieren, ihre vierzehn Baulandparzellen jeweils zusammen mit dem Kellergeschoss verkauft. Für die Interessenten der Baulandparzellen habe es drei Möglichkeiten gegeben, diese zu erwerben und sie mit einem Einfamilienhaus zu überbauen. Nach der ersten Variante sei ein Kauf- und Generalunternehmervertrag abgeschlossen und das Grundstück mit einer schlüsselfertigen Baute erworben worden. Die zweite Variante habe darin bestanden, dass das Grundstück mit Einschluss der Arbeiten bis zur Kellerdecke verkauft worden sei. Mit der Z. AG sei ein Architekturvertrag abgeschlossen worden. Vorgesehen sei, dass das Einfamilienhaus von den Käufern selbständig und mit eigenen Werkverträgen realisiert werde. Nach der dritten Variante hätten die Käufer das Grundstück mit Einschluss der Arbeiten bis zur Kellerdecke erworben, jedoch den Architekturvertrag nicht mit der Z. AG, sondern mit einem Dritten abgeschlossen. Dabei werde das Einfamilienhaus von den Käufern selbständig und mit eigenen Werkverträgen erstellt. Vom Ehepaar B.-C. sei die zweite Variante gewählt worden. Die Z. AG sei nur als Architekturbüro tätig gewesen, während die Käufer die Arbeiten für den Bau des Hauses selbständig vergeben hätten.

3.

3.1 Gemäss Art. 1 i.V.m. Art. 5 HG ist bei Handänderungen von Grundstücken eine Handänderungssteuer zu entrichten. Die Steuer wird dabei auf Grund der Gegenleistung für den Grundstückserwerb bemessen (Art. 6 Satz 1 HG). Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die der Erwerber oder die Erwerberin dem Veräusserer oder der Veräusserin oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (Art. 6 Satz 2 HG). Bei Kaufverträgen über eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit und bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkein-

heit erworben wird, ist die Steuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu bemessen (Art. 6a HG).

3.2 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 Käufer-schaft 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).

3.3 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 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 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.

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 projektiert 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 Käufer-schaft 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 Käufer-schaft 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 Käufer-schaft 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 Käufer-schaft frei ist, wann und wie sie ihr Grundstück überbauen will. Diesfalls ist die Zusammenrechnung nicht möglich, die Handänderungssteuer ist einzig vom Baulandpreis zu veran-lagen.

5.

5.1 Den Akten kann entnommen werden, dass die Z. AG am 29. September 2010 bei der Einwohnergemeinde E. ein Baugesuch für ein Einfamilienhaus auf den Parzellen Nrn. 2000 und 1000 einreichte. Als Bauherrschaft wurden B. und C. genannt. Grundeigentümerin war zu diesem Zeitpunkt noch die Baugesellschaft D., der die Baugesuchstellerin angehörte. Die betroffenen Grundstücke wurden erst am 7. Dezember 2010, also über zwei Monate nach der Einreichung des Baugesuchs, dem Ehepaar B.-C. verkauft. Zehn Tage nach dem Grundstückverkauf, und zwar am 17. Dezember 2010, schloss das Ehepaar B.-C., jeweils vertreten durch die als Bauleitung amtierende Z. AG, acht Werkverträge im Hinblick auf den Neubau ihres Einfamilienhauses ab (vgl. Vorakten Grundbuchamt, Beilage 13). Drei dieser Verträge sind mit Mitgliedern der Baugesellschaft

D., der Grundstückverkäuferin, abgeschlossen worden, nämlich die Verträge für innere Verputzarbeiten und für Aussendämmung mit der X. AG und der Vertrag für Planung und Ingenieurarbeiten mit der Z. AG. Der Vertrag für Baumeisterarbeiten besteht mit der YY. AG. Laut Handelsregister bestehen zwischen der Z. AG und der YY. AG insofern enge wirtschaftliche und personelle Verbindungen, als F. in beiden Gesellschaften Mitglied des Verwaltungsrates ist. In gleicher Weise besteht eine wirtschaftliche und personelle Verbindung zwischen der Y. GmbH, die der Grundstückverkäuferin angehört, und der XX. AG, mit welcher das Ehepaar B.-C. den Werkvertrag für die Elektroanlagen abgeschlossen hat: In beiden Gesellschaften sind H. und I. Mitglieder des Verwaltungsrates. Weitere Werkverträge dagegen sind mit Unternehmen abgeschlossen haben, die keinen erkennbaren Zusammenhang mit der Verkäuferin des Grundstücks haben (ZZ. AG, J., XXX. AG, K. sowie YYY. AG).

5.2 Diese Umstände zeigen, dass die Beschwerdeführer einen Teil der Werkverträge mit Unternehmen abgeschlossen haben, die entweder selbst der Baugesellschaft angehören, die das Grundstück verkauft hat, oder mit diesen Unternehmen wirtschaftlich und personell verbunden sind. Darunter befinden sich die für einen Hausbau zentralen Verträge für Planung und Ingenieurarbeiten sowie für Baumeisterarbeiten, Verputzarbeiten und Elektroanlagen. Die Käufer haben diese Werkverträge nicht aus freien Stücken mit den fraglichen Vertragspartnern abgeschlossen, sondern haben sich dazu in der im Kaufvertrag vom 7. Dezember 2010 enthaltenen Arbeitsservitut verpflichtet. Die Beschwerdeführer wenden dagegen zwar ein, die Verpflichtung in der Arbeitsservitut enthalte den Vorbehalt, die Arbeiten an die X. AG, an die XX. AG und an die YY. AG seien «zu mittleren Konkurrenzpreisen» zu vergeben, was impliziere, dass auch andere Unternehmen zum Zuge hätten kommen können, wenn diese ein günstigeres Angebot unterbreitet hätten. Indessen ist die fragliche Klausel wohl kaum deshalb in den Vertrag aufgenommen worden, um den Käufern ein Wahlrecht bezüglich der Handwerker einzuräumen, sondern vielmehr, um ihnen zuzusichern, dass sie für die Werkverträge keine übersetzten Preise bezahlen müssen.

5.3 Eine weitere Bindung der Grundstückskäufer an die mit der Verkäuferin verbundenen Werkunternehmer wird dadurch begründet, dass sie diesen eine Entschädigung für die Erstellung des Kellergeschosses bezahlen. Explizit soll damit sichergestellt werden, dass die Verkäuferin die Baumeisterarbeiten für das Kellergeschoss selbst ausführen kann (Kaufvertrag Ziff. II und III/1). Die Beschwerdeführer anerkennen eine Bindung an die Werkverträge nur, soweit das Kellergeschoss betroffen ist. Das Entgelt für die entsprechenden Baumeisterarbeiten haben sie denn auch für die Veranlagung der Handänderungssteuer deklariert. Was die *Fertigstellung* des Hauses betrifft, argumentieren sie aber, sie seien diesbezüglich frei gewesen, mit wem die entsprechenden Werkverträge abge-

geschlossen werden. Dem ist mit der Vorinstanz entgegenzuhalten, dass an den Bau eines Kellergeschosses zwangsläufig die Erstellung eines Obergeschosses anschliesst. Eine Planung des einen ohne Projektierung des anderen ist praktisch ausgeschlossen und realitätsfremd. Beim bereits erwähnten Vertrag vom 17. Dezember 2010 für Planung und Ingenieurarbeiten mit der Z. AG handelt es sich wohl um einen *Architekturvertrag*, obwohl diese Bezeichnung im Vertragstext nicht zu finden ist und die Beschwerdeführer ihn als Werkvertrag bezeichnen (vgl. Stellungnahme vom 8. Juni 2012 sowie Stellungnahme vom 22. Juni 2012, Ziff. 4.10). Die rechtliche Qualifizierung des Vertrags ist letztlich aber nicht ausschlaggebend. Entscheidend ist vielmehr, dass Vertragsgegenstand offensichtlich der Neubau des beschwerdeführerischen Einfamilienhauses in der Gemeinde E. ist. Ohnehin ist darauf hinzuweisen, dass Architekturverträge Elemente des Auftrags (Art. 394 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]) und des Werkvertrags (Art. 363 OR) haben können. Zur Beurteilung, welche Bestimmungen des OR Anwendung finden, ist auf den konkreten Vertragsinhalt abzustellen (THEODOR BÜHLER, Zürcher Kommentar, 1998, Art. 363 OR N. 167-171). Der vorliegende Vertrag vom 17. Dezember 2010 ist indessen einer Auslegung nicht zugänglich, fehlen doch in den Akten verschiedene Dokumente wie das Angebot des Unternehmers, das Leistungsverzeichnis und die Pläne, die laut Art. 2 Bestandteil des Vertrags sind.

Ein weiterer Beleg für eine vorbestehende Planung ist die Voranfrage der Baugesellschaft D., die diese am 25. März 2010, also acht Monate vor dem Verkauf des Grundstücks, an die Steuerverwaltung des Kantons Bern gerichtet hatte. Gegenstand war die Beurteilung der Gewinnsteuerpflicht beim Weiterverkauf der fünfzehn Bauparzellen der Überbauung im Quartier G.. Der Voranfrage beigelegt sind Pläne für den Neubau eines Einfamilienhauses auf der später von den Beschwerdeführern erworbenen Parzelle Nr. 1000. Auch daraus ist ersichtlich, dass bereits im Zeitpunkt des Grundstückkaufs eine Planung nicht nur für das Kellergeschoss, sondern für das fertige Haus vorlag.

5.4 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer ist nicht erforderlich, dass ein Total- oder Generalunternehmervertrag vorliegt (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführer vom 22. Juni 2012, Ziff. 3.2). Zur Annahme, dass ein schlüsselfertiges Haus gekauft wurde, genügt, dass einzelne Werkverträge vorliegen, die vom Grundstückkaufvertrag abhängen. Wesentlich ist, dass die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, nicht mehr frei ist. 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/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.

Im vorliegenden Fall waren die Beschwerdeführer, wie oben (E. 5.2) erläutert, aufgrund der Arbeitsservitut in ihrer Freiheit beschränkt, durch welche Unternehmer das Haus fertig gestellt wird. Die Vorinstanz weist ausserdem zu Recht darauf hin, dass sich auf dem Markt kaum ein Käufer findet, der ein Grundstück mit einem fertig geplanten Kellergeschoss kauft und die Fertigstellung des Hauses bei einem anderen Unternehmen in Auftrag gibt (Beschwerdevernehmlassung vom 24. April 2012, Ziff. 7). Realistisch ist vielmehr, dass der Grundeigentümer das Grundstück nur jemandem verkauft, der sich verpflichtet, das Haus weitgehend von den gleichen Handwerkern fertigstellen zu lassen, die bereits beim Bau des Kellergeschosses mitgewirkt haben. Anders vorgehen würde bedeuten, die von den Handwerkern offerierten Rabatte preiszugeben. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführer einige Änderungen am Grundriss des Erdgeschosses und des Obergeschosses vorgenommen haben. Entscheidend ist ihre rechtliche oder faktische Bindung an Werkverträge, die mit dem Grundstückkauf zusammenhängen. Vom Verkauf eines schlüsselfertigen Hauses wird nicht nur dann gesprochen, wenn ein in allen Einzelheiten fertig geplantes Haus verkauft wird. Vielmehr wird ein Vertrag über den Kauf einer künftigen Sache auch dann angenommen, wenn der Käuferschaft ein Mitbestimmungsrecht bei der Auswahl der einzelnen Materialien und bei gewissen Einzelheiten der Innenausstattung oder auch bei untergeordneten Punkten der Grundrissgestaltung zukommt (vgl. JGKE 32.13-11.23 vom 19. November 2012, E. 5.4).

5.5 Die Beschwerdeführer bringen ausserdem vor, die Z. AG sei lediglich Bautreuhänderin gewesen, während sie als Bauherren die Fertigstellungsarbeiten in eigener Regie realisiert hätten (Beschwerdeschrift, Ziff. 5; Stellungnahme vom 22. Juni 2012, Ziff. 4.9). – Der Treuhandvertrag vom 22. Januar 2011 zwischen der ZZZ. AG, dem Ehepaar B.-C. und der Z. AG sieht vor, dass der Treuhänder (Z. AG) dafür verantwortlich ist, dass die Zahlungen der Bauherren an die Handwerker, die über das Baukreditkonto bei der ZZZ. AG abwickelt werden, ausschliesslich für den Bau des Einfamilienhauses verwendet werden. Anders als die Beschwerdeführer annehmen, kann dieser Treuhandvertrag nicht als Beleg dafür herangezogen werden, dass sie nicht an Werkverträge gebunden waren, die von der Baulandverkäuferin vorgegeben waren. Weil die Z. AG das Haus geplant und die Bauleitung innehatte, ist es naheliegend, dass sie dazu berufen ist, die Zahlungen an die verschiedenen Handwerker zu kontrollieren. Der Treu-

handvertrag sagt indessen nichts darüber aus, inwiefern den Bauherren bei der Auswahl der Handwerker eine Wahlfreiheit zugekommen ist.

6.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführer mit dem Kauf der Baulandparzelle an Werkverträge gebunden waren, so dass vom Kauf einer schlüsselfertigen Baute auszugehen ist. Die Bindung an die Werkverträge beschränkt sich nicht auf die Erstellung des Kellergeschosses, das unbestrittenermassen von der Verkäuferin des Landes – einer aus mehreren Unternehmen bestehenden Baugesellschaft – erstellt werden sollte. Vielmehr haben sich die Käufer darüber hinaus vertraglich verpflichtet, zwar nicht alle, aber doch wesentliche Arbeiten zur Fertigstellung des Hauses durch Unternehmen ausführen zu lassen, die entweder Mitglied der Baugesellschaft sind oder mit dieser wirtschaftlich und personell verbunden sind. Es ist nicht vorstellbar, dass die Verkäuferin bereit gewesen wäre, den Beschwerdeführern das Grundstück ohne diese Verpflichtungen hinsichtlich der Werkverträge zu verkaufen. Umgekehrt war der Abschluss der Werkverträge nicht denkbar ohne den Kauf des betreffenden Grundstücks. Dass der Wille der Baugesellschaft daraus ausgerichtet war, ein schlüsselfertiges Haus zu verkaufen, zeigt sich auch aus der Tatsache, dass sie bereits vor dem Verkauf ein Baugesuch gestellt hat. Schliesslich belegen der Architekturvertrag mit der Z. AG und die Voranfrage der Baugesellschaft an die Steuerverwaltung, dass von Anfang an eine Planung für eine fertiges Haus bestanden hat. Den Beschwerdeführern kam unter diesen Umständen nur eine eng begrenzte Freiheit zu, wann, wie und durch wen das Grundstück überbaut werden kann. In Anwendung von Art. 6a HG ist deshalb die Handänderungssteuer auf dem Preis des Grundstücks, der Entschädigung für das Kellergeschoss sowie dem Entgelt der elf für die Fertigstellung des Hauses abgeschlossenen Werkverträge zu bemessen. Die Einspracheverfügung des Grundbuchamtes vom 20. Dezember 2011 ist daher im Grundsatz zu bestätigen.

7.

7.1 Art. 2 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) schreibt vor, dass die Mehrwertsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage für die von den Kantonen erhobene Handänderungssteuer einbezogen werden darf. Bei der Übertragung von *Grundstücken* stellt sich diese Frage nicht, weil dieser Vorgang ohnehin von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG). Werden *Bauwerke* übertragen und bildet deren Wert in Anwendung von Art. 6a HG die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer, ist zu prüfen, ob die entsprechenden Werkverträge im konkreten Fall der Mehrwertsteuer unterliegen. Ist dies der Fall und wird die Steuer im Vertrag auf den Erwerber überwältzt, ist zur Berechnung der Handänderungssteuer die Mehrwertsteuer vom Wert der

Werkverträge abzuziehen (vgl. Merkblatt betreffend Mehrwertsteuer und Handänderungssteuer vom 14. Dezember 2010, Hrsg.: Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern, «<http://www.jgk.be.ch/jgk/de/index/direktion/organisation/gba/weisungen.html>», Stand: 27.11.2012).

7.2 Vorliegend geht aus dem jeweiligen Vertragstext hervor, dass sämtliche elf der für die Fertigstellung des Hauses abgeschlossenen Werkverträge der Mehrwertsteuer unterliegen. Bei den Verträgen für Elektroanlagen, Planung und Ingenieurarbeiten, Heizungsanlage, Spengler- und Flachdacharbeiten sowie für Unterlagsböden ist die Mehrwertsteuer von 8 % *inbegriffen*, während sie bei den Verträgen für innere Verputzarbeiten, Aussendämmung, Baumeisterarbeiten, Sanitäranlagen, Kunststoff-Fenster und Verglasung sowie für Schreinerarbeiten *nicht inbegriffen*, sondern zusätzlich zu entrichten ist. Die Vorinstanz hat indessen das Entgelt aller elf Werkverträge addiert ohne Rücksicht darauf, dass bei fünf Verträgen die Mehrwertsteuer im vereinbarten Preis inbegriffen ist und deshalb hätte abgezogen werden müssen. Es handelt sich dabei zweifellos um einen Irrtum und nicht um einen bewussten Entscheid des Grundbuchamts. Dieser Fehler in der angefochtenen Veranlagungsverfügung vom 20. Dezember 2011 ist vorliegend zu korrigieren.

7.3 Im Kaufvertrag vom 7. Dezember 2010 bezahlte das Ehepaar B.-C. der Verkäuferin nebst dem Preis für das Grundstück zusätzlich eine Entschädigung von Fr. 88'957.– für die Baumeisterarbeiten für das Kellergeschoss. Laut Vertragstext ist in dieser Entschädigung die Mehrwertsteuer von 7,6 % inbegriffen. Bei der Deklaration der Handänderungssteuer haben die Beschwerdeführer die Mehrwertsteuer nicht, wie es zulässig gewesen wäre, abgezogen, sondern den Gesamtpreis für die Entschädigung und den Grundstückspreis in der Höhe von Fr. 338'957.– angegeben. In der Beschwerde an die JGK beantragen sie ausdrücklich, die Veranlagung der Handänderungssteuer «gemäss Selbstdeklaration» sei zu bestätigen (Ziff. 7 der Beschwerdeschrift). Unter diesen Umständen besteht keine Veranlassung, im Beschwerdeverfahren vor der JGK die in der Selbstdeklaration angegebene Summe der Entschädigung für die Baumeisterarbeiten für das Kellergeschoss zu korrigieren und die Mehrwertsteuer abzuziehen.

7.4 Die Gegenleistungen der unter E. 7.2 aufgeführten fünf Werkverträge, bei denen die Mehrwertsteuer im vereinbarten Preis inbegriffen ist, ergeben zusammen eine Summe von Fr. 95'920.– (= 108 %). Davon ist die Mehrwertsteuer abzuziehen, was einen Betrag von Fr. 88'814.80 ergibt (= 100 %). Addiert man die Summe der sechs Werkverträge, bei denen die Mehrwertsteuer im vereinbarten Preis nicht inbegriffen ist (Fr. 181'515.65), dazu, ergibt sich ein Totalbetrag für alle Werkverträge von Fr. 270'330.45. Dazu wird der Preis für das Grundstück und die Entschädigung von total Fr. 338'957.– addiert, was zu einer

Bemessungsgrundlage von Fr. 609'287.45 führt. Die Handänderungssteuer (1,8 %) auf dieser Summe beträgt Fr. 10'967.20. Die angefochtene Verfügung vom 20. Dezember 2011 ist in teilweiser Gutheissung der Beschwerde entsprechend zu berichtigen.

8.

Bei diesem Ergebnis unterliegen die Beschwerdeführer grösstenteils, weshalb sie in diesem Umfang kostenpflichtig werden (Art. 108 Abs. 1 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Das Ausmass ihres Obsiegens entspricht gemessen an ihrem Rechtsbegehren lediglich einem Wert von gut zwei Prozent. Es ist damit von derart untergeordneter Bedeutung, dass sich die Zusprechung einer Parteientschädigung nicht rechtfertigt (Art. 108 Abs. 3 VRPG). Diesem Umstand wird durch eine Reduktion der Verfahrenskosten Rechnung getragen.

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Verfügung des Grundbuchamts vom 20. Dezember 2011 wird insofern abgeändert, als die Handänderungssteuer auf Fr. 10'967.20 festgesetzt wird.

Soweit weitergehend, wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion in der Höhe von pauschal Fr. 1'000.– werden B. und C. unter solidarischer Haftbarkeit im Umfang von Fr. 900.– zur Bezahlung auferlegt.

Die restlichen Verfahrenskosten trägt der Kanton.

3.

Parteikosten werden nicht gesprochen.