

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

2017.JGK.1365  
(bisher 32.13-17.13)

## Beschwerdeentscheid vom 15. Februar 2019

### **Handänderungssteuer (schlüsselfertiger Baute)**

*Als die Beschwerdeführerin das Baugrundstück erwarb, lag für dessen Überbauung bereits eine Gesamtbaubewilligung für ein Mehrfamilienhaus vor. Für die Realisierung dieses Projektes räumte der Verkäufer als Eigentümer der benachbarten Parzelle der Käuferin ein Näherbaurecht ein. Zudem schloss die Käuferin mit ihrer Schwestergesellschaft einen TU-Vertrag für dieses Projekt ab. Einen Monat nach dem Kaufvertrag schloss diese ihrerseits einen Sub-TU-Vertrag mit der Projektverfasserin ab, welcher die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute gemäss deren Projekt zu einem Pauschalpreis von rund 6.5 Mio. Franken umfasste.*



*Der zeitnahe Abschluss des Kauf- und Werkvertrages sowie verschiedene andere Indizien zeigen auf, dass die Käuferin bereits beim Kauf des Grundstücks nicht mehr frei war, wie und wann sie das Grundstück überbauen wollte. Eine Gesamtwürdigung ergibt, dass die beiden von der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Verträge derart eng miteinander verbunden sind, dass sie aus wirtschaftlicher Sicht nicht nur das Grundstück, sondern auch die fertige Baute erworben hat. Deshalb hat die Vorinstanz zu recht sowohl den Landkaufpreis als auch den Werklohn in die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer einbezogen (E. 5-8)*

### **Impôt sur les mutations (construction vendue clé en mains)**

*Au moment où la recourante a fait l'acquisition du terrain à bâtir, une autorisation globale avait déjà été délivrée pour y construire un immeuble à plusieurs logements. Pour la réalisation de ce projet, le vendeur, en tant que propriétaire de la parcelle voisine, a accordé à l'acquéreuse le droit de construire en-deçà de la limite légale. L'acquéreuse a en outre conclu un contrat d'entreprise totale avec*

*sa société sœur pour ce projet. Un mois après la conclusion du contrat de vente, celle-ci a, à son tour, conclu un sous-contrat d'entreprise totale avec l'auteur du projet, lequel prévoit la réalisation de la construction vendue clé en mains selon le projet initial pour un prix forfaitaire de 6,5 millions de francs environ.*

*La conclusion des contrats de vente et d'entreprise dans un laps de temps court ainsi que divers autres indices montrent que l'acquéreuse n'était déjà plus libre, au moment de l'acquisition du terrain, de choisir quand et comment elle ferait construire ce dernier. Une appréciation globale de la situation révèle que les deux contrats conclus par la recourante sont étroitement liés et que celle-ci, d'un point de vue économique, n'a pas acquis seulement un terrain, mais une construction prête à voir le jour. C'est pourquoi l'instance précédente a considéré à juste titre que l'impôt sur les mutations devait être calculé aussi bien sur le prix du terrain que sur celui de l'ouvrage (c. 5 à 8).*

## **Sachverhalt**

### **A.**

Die A.\_\_\_\_\_ AG kaufte am 18. Mai 2016 das Grundstück D.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1000 zum Preis von Fr. 717'440.-. In ihrer Selbstdeklaration ging sie vom Landpreis als Bemessungsgrundlage aus, was eine Handänderungssteuer von Fr. 12'913.90 ergab. Mit Verfügung vom 15. November 2016 veranlagte das Grundbuchamt C.\_\_\_\_\_ (GBA) die Handänderungssteuer für die A.\_\_\_\_\_ AG jedoch auf Fr. 127'913.90. Als Bemessungsgrundlage nahm es nicht nur den Landpreis, sondern auch den Werkpreis von Fr. 6'388'889.- (exkl. MWST) für die auf dem erworbenen Grundstück geplante schlüsselfertige Baute an. In seiner Einspracheverfügung vom 31. Januar 2017 wies das GBA die Einsprache der A.\_\_\_\_\_ AG vom 15. Dezember 2016 ab und bestätigte seine Veranlagung.

### **B.**

Am 28. Februar 2017 erhob die A.\_\_\_\_\_ AG, vertreten durch die E.\_\_\_\_\_ AG, bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK) Beschwerde gegen die Einspracheverfügung des GBA vom 31. Januar 2017. Sie beantragt sinngemäss die Aufhebung der angefochtenen Einspracheverfügung und die Veranlagung der Handänderungssteuer gemäss ihrer Selbstveranlagung auf der Bemessungsgrundlage von Fr. 717'440.- (Landpreis). Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, sie sei beim Kauf des Grundstücks frei gewesen, ob, wann und wie sie dieses überbauen würde. Den Entscheid, darauf eine schlüsselfertige Baute zu erstellen, habe sie erst kurz nach dem Erwerb gefällt. Die Voraussetzungen für die Besteuerung des Werkpreises seien daher nicht gegeben.

Nachdem das Rechtsamt als Instruktionsbehörde die Beschwerde zur Behebung eines verbesserlichen Mangels (unzulässige Vertretung) zurückgeschickt hatte, reichte der von der A. \_\_\_\_\_ AG neu beauftragte Rechtsanwalt B. \_\_\_\_\_ die Eingabe innerhalb der gesetzten Frist wieder ein.

Das GBA beantragt in seiner Beschwerdevernehmlassung vom 18. Mai 2017 die Abweisung der Beschwerde.

In der Replik und Duplik hielten die Verfahrensbeteiligten an ihren ursprünglichen Anträgen fest.

Auf die verschiedenen Rechtsschriften wird – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

#### **1.**

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

#### **2.**

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

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

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

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

### **3.**

**3.1** Es ist unbestritten, dass der Grundstückserwerb vom 18. Mai 2016 die Handänderungssteuerpflicht der Beschwerdeführerin begründet. Umstritten ist indessen, ob die Steuer nur auf dem Landpreis oder gestützt auf Art. 6a HG zu-

sätzlich auch auf dem Werklohn der geplanten schlüsselfertigen Baute zu erheben ist. Dabei ist von folgendem Sachverhalt auszugehen.

**3.2** Am 15. September 2015 reichte die F.\_\_\_\_\_AG als Projektverfasserin und Bauherrschaft ein Baugesuch ein für die Überbauung von zwei Parzellen, die durch eine Strasse voneinander getrennt sind. Beide Parzellen gehörten damals G.\_\_\_\_\_. Geplant war ein Mehrfamilienhaus (A) auf der bereits teilweise überbauten Parzelle D.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 2000 und ein Büro/Wohngebäude (B) auf der Parzelle D.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 3000. Die entsprechende Gesamtaubewilligung wurde am 29. Januar 2016 erteilt.

Am 18. Mai 2016 beurkundete Notar H.\_\_\_\_\_ einen Vertrag zwischen G.\_\_\_\_\_, dem Eigentümer der Parzelle Nr. 2000, und der Beschwerdeführerin. Im vorliegenden Fall sind drei Teile des Vertrags von Interesse. Der erste ist mit «II. Parzellierung» überschrieben. Darin wird der unüberbaute Teil der Parzelle Nr. 2000 abparzelliert und die neue Parzelle Nr. 1000 geschaffen. Im zweiten Teil («III. Kaufvertrag») wird diese neue Parzelle der Beschwerdeführerin verkauft. Der dritte Teil betrifft «III. Dienstbarkeitserrichtungen», wobei hier nur die Einräumung eines Näherbaurechts von Bedeutung ist. Im Vorbericht zu diesem dritten Vertragsteil wird erläutert, dass die Käuferin beabsichtige, auf dem Vertragsobjekt einen Neubau zu errichten und die Abklärungen zu diesem Bauvorhaben ergeben hätten, dass für die Erteilung der Baubewilligung die Errichtung eines entsprechenden Näherbaurechts erforderlich sei. Demzufolge räumt der Verkäufer zulasten seiner Parzelle Nr. 2000 ein Näherbaurecht zugunsten der neu abparzellierten und verkauften Parzelle Nr. 1000 ein. Gemäss Vertrag handelt es sich dabei um das Recht, «den geplanten und noch zu erstellenden Neubau in der geplanten Ausdehnung und Volumetrie näher an die gemeinschaftliche March zu erstellen und dauernd zu belassen als dies gestützt auf die öffentlich-rechtlichen Abstandsvorschriften zulässig wäre.» Der Bereich des Näherbaurechts ergibt sich aus der gelben Einzeichnung auf einem zum Vertrag gehörenden Situationsplan. Die gelbe Fläche erstreckt sich nicht entlang der ganzen gemeinsamen Grenze der beiden Grundstücke, sondern liegt vollständig innerhalb des ebenfalls auf dem Plan eingezeichneten Gebäudegrundrisses. Dieser entspricht demjenigen des bereits bewilligten Mehrfamilienhauses A.

Am 13./14. Juni 2016 schlossen die I.\_\_\_\_\_AG, eine Schwestergesellschaft der Beschwerdeführerin innerhalb der A.\_\_\_\_\_ Holding AG, und die F.\_\_\_\_\_AG, die Projektverfasserin des bewilligten Bauprojektes, einen Totalunternehmer-Werkvertrag (TU-Vertrag) für die Wohnüberbauung J.\_\_\_\_\_ in D.\_\_\_\_\_ ab. Vereinbart wurde die Erstellung einer schlüsselfertigen und betriebsbereiten Baute auf der Grundlage der Baubewilligung vom 29. Januar 2016 zum Preis von pauschal Fr. 6'900'000.– (inkl. MWST) bzw. Fr. 6'388'889.– (exkl. MWST). Bestandteil des Vertrages sind zudem verschiedene Unterlagen, die vom 1. Juni 2016 datieren. So wird auf einen ausführlichen Baubeschrieb verwiesen. Dieser

enthält in roter Schrift verschiedentlich Hinweise auf einen näher umschriebenen «Bauherrenwunsch». Dazu steht im TU-Vertrag (Ziff. 3.2.2): «Die im Baubeschrieb rot aufgeführten Positionen sind heute bereits bekannt und zusätzlich zu erbringen. Die Kosten sind im oben aufgeführten Total Werkpreis pauschal nicht enthalten, die Leistungen aber ohne zusätzliche Honorierung zu erbringen.» Im TU-Vertrag werden ferner ein Kostenvoranschlag, der ein Total der Erstellungskosten von Fr. 6'900'000.– (inkl. MWST) ausweist, und ein Zahlungsplan erwähnt. Weiter ist im TU-Vertrag ein ebenfalls vom 1. Juni 2016 datierter Treuhandvertrag zwischen der F.\_\_\_\_\_AG und der K.\_\_\_\_\_AG aufgeführt. Aus diesem geht hervor, dass er im Hinblick auf den geplanten Abschluss eines Werkvertrages mit der I.\_\_\_\_\_AG zur Realisierung einer Überbauung in D.\_\_\_\_\_ abgeschlossen wurde. Die von der Beschwerdeführerin erworbene Parzelle wurde schliesslich wie vorgesehen gemäss dem oben aufgeführten TU-Vertrag von der F.\_\_\_\_\_AG gestützt auf die Baubewilligung vom 29. Januar 2016 mit einer schlüsselfertigen Baute überbaut, ohne dass eine weitere Baubewilligung für eine nachträgliche Projektänderung hätte eingeholt werden müssen.

#### **4.**

**4.1** Zur Begründung der angefochtenen Einspracheverfügung führte die Vorinstanz im Wesentlichen aus, es ergebe sich aus den Umständen, dass die heutige Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Abschluss des Kaufvertrages das Grundstück im Hinblick auf die Realisierung der schlüsselfertigen Baute erworben habe, für die damals bereits eine Baubewilligung vorlag. Dementsprechend habe sie sich im abgeschlossenen Vertrag vom Verkäufer auch das für diese Baute notwendige Näherbaurecht einräumen lassen. Bereits am 13./14. Juni 2016 – und damit weniger als einen Monat nach dem Landkauf vom 18. Mai 2016 – sei mit der F.\_\_\_\_\_AG, der eine Baubewilligung für die von ihr projektierte Baute auf dem fraglichen Grundstück erteilt worden sei, ein TU-Vertrag abgeschlossen worden. Gegenstand des Vertrages sei die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute gewesen, die dann auch realisiert worden sei. Da für diese keine neue Baubewilligung erforderlich gewesen sei, könnten gegenüber dem ursprünglich bewilligten Projekt höchstens Änderungen von sehr untergeordneter Bedeutung gegenüber dem bewilligten Vorhaben vorgenommen worden sein, welche für die Bemessung der Handänderungssteuer nicht relevant seien. Insgesamt sei die heutige Beschwerdeführerin beim Landkauf nicht mehr frei gewesen, wie und wann sie das erworbene Grundstück überbauen würde, weshalb auch der Werkpreis in die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer einzubeziehen sei.

**4.2** Die Beschwerdeführerin legt dagegen dar, dass sie im Zeitpunkt des Landkaufs völlig frei und in keiner Weise gebunden gewesen sei, ob, wann und wie sie das von ihr erworbene Grundstück überbauen würde. Sie habe sich erst kurz

nach dem Kauf entschieden, darauf eine schlüsselfertige Baute errichten zu lassen. Weil das bewilligte Projekt nicht ihrem eigenen M.\_\_\_\_\_-Baustandard (hindernisfreies, d.h. insbesondere auch völlig schwellenfreies Bauen), entsprochen habe, seien Anpassungen erforderlich gewesen. Diese Projektänderungen seien nicht von untergeordneter Bedeutung, auch wenn für sie keine zusätzliche Baubewilligung erforderlich gewesen sei. Die Beschwerdeführerin habe bei der F.\_\_\_\_AG einen Kostenvoranschlag mit dazugehörigem Baubeschrieb (beide datiert vom 1. Juni 2016) ausarbeiten lassen. Da Teile des bewilligten Projektes hätten übernommen werden können, habe sie sich entschieden, den schlüsselfertigen Bau durch Dritte erstellen zu lassen. Daraufhin habe die I.\_\_\_\_AG einen TU-Vertrag mit der F.\_\_\_\_AG abgeschlossen, die das Projekt verfasst habe. Es sei nicht ungewöhnlich, dass der TU-Vertrag so schnell fertiggestellt werden können, weil die Beschwerdeführerin als Immobilieninvestmentgruppe über standardmässige Bau- und Totalunternehmensverträge verfüge und ein solcher sei hier verwendet worden. Der TU-Vertrag sei nicht für eine Baute gemäss der Baubewilligung, sondern für ein angepasstes Projekt abgeschlossen worden.

Die Beschwerdeführerin weist ferner darauf hin, dass zwar sie das Grundstück erworben habe, dass der TU-Vertrag mit der F.\_\_\_\_AG jedoch von der I.\_\_\_\_AG abgeschlossen worden sei. Diese sei als Gruppengesellschaft der A.\_\_\_\_-Gruppe wirtschaftlich und zivilrechtlich vollkommen unabhängig. Auf diesen Umstand sei die Vorinstanz nicht näher eingegangen. Sie habe lediglich darauf hingewiesen, dass das Vorhandensein unterschiedlicher Vertragsparteien nichts an der Beurteilung ändern würde. Damit habe sie jedoch verkannt, dass hier nicht eine Drei- sondern eine Vierparteienkonstellation vorliege und dass für beide Konstellationen die gleichen Voraussetzungen gelten müssten. Damit ein enger Zusammenhang zwischen den beiden Verträgen bejaht werden könne, müsse zwischen der Verkäuferschaft und der Werkunternehmerin oder dem Werkunternehmer eine so enge Zusammenarbeit bestehen, dass sich die Käuferschaft nicht um das Projekt kümmern müsse. Der Abschluss des TU-Vertrages basiere auf der separaten Willensbildung der I.\_\_\_\_AG, welche nach Abschluss des Kaufvertrages erfolgt sei. Sowohl formell-rechtlich als auch nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt seien die beiden Verträge voneinander losgelöst und unabhängige Geschäfte, so dass die Voraussetzungen für den Einbezug des Werkpreises in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer nicht gegeben seien.

## **5.**

Im Kaufvertrag bestätigt die Beschwerdeführerin, sich als Käuferin vor dessen Abschluss einlässlich und umfassend über die Voraussetzungen einer Überbauung des Vertragsobjektes orientiert zu haben (III. Ziff. 8). Als Kaufinteressentin musste sie sich daher auch über das auf der erworbenen Parzelle geplante und

bereits bewilligte Bauprojekt informiert haben. Dass sie sich nicht nur darüber ins Bild gesetzt hat, sondern auch die Absicht hatte, dieses zu realisieren, zeigt sich darin, dass das vom Verkäufer eingeräumte Näherbaurecht auf dieses Bauprojekt abgestimmt ist. Aus den im Vertrag zum Näherbaurecht gemachten Ausführungen ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin bereits ein konkretes Projekt in Aussicht hatte. Andernfalls wäre nicht die Rede von «geplanten und noch zu erstellenden Neubau in der geplanten Ausdehnung und Volumetrie» gewesen.

Als Immobiliengesellschaft ist die Beschwerdeführerin mit den Fragen, welche die Überbauung eines Grundstücks betreffen, bestens vertraut. Als kompetente und umsichtige Unternehmerin, musste sie sich, wie im Kaufvertrag erwähnt, vor dem Kauf über die Baumöglichkeiten ins Bild setzen. Dazu gehörte auch, Abklärungen im Zusammenhang mit dem bereits bewilligten Bauprojekt zu treffen. Das bedeutet, dass sie das Projekt bereits kennen musste und auch rasch erkennen konnte, dass dieses ohne viel Aufwand an ihren M.\_\_\_\_\_-Baustandard angepasst werden konnte. Dies lässt sich auch aus dem Baubeschrieb ableiten, der bereits ihre Änderungswünsche enthält. Dieser datiert vom 1. Juni 2016, was zeigt, dass die Beschwerdeführerin bereits zu einem früheren Zeitpunkt das Projekt genau gekannt haben muss, hätte sie doch sonst nicht bereits vor Erstellung des erwähnten Baubeschriebs ihre Änderungswünsche angeben können. Die von ihr verlangten Änderungen sind von sehr untergeordneter Bedeutung, erforderten sie doch unbestrittenermassen keine zusätzliche Baubewilligung. Zudem hatten diese gemäss TU-Vertrag auch keine Auswirkungen auf die gesamte Bau-summe. Ferner ergibt sich auch aus dem bereits erwähnten Treuhandvertrag vom 1. Juni 2016, dass die Beschwerdeführerin bereits vor diesem Datum das erworbene Grundstück mit der F.\_\_\_\_AG überbauen wollte. Dieser Treuhandvertrag wurde nämlich ausdrücklich im Hinblick auf den Abschluss des entsprechenden TU-Vertrages abgeschlossen.

Auch aus wirtschaftlichen Überlegungen hatte die Beschwerdeführerin ein Interesse daran, das bereits bewilligte Bauprojekt zu realisieren. Es erlaubte ihr, ohne Ausarbeitung eines neuen Projektes und ohne Durchführung eines neuen Baubewilligungsverfahrens, das durch Einsprachen und Beschwerden hätte verzögert werden können, das erworbene Grundstück unverzüglich zu überbauen. Es war ferner auch arbeits- und damit kostenökonomisch, das Vorhaben durch die Projektverfasserin realisieren zu lassen, die dieses bestens kannte. Gemäss den von der Beschwerdeführerin unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des GBA wurde die Parzelle Nr. 3000 von der der L.\_\_\_\_AG erworben und ebenfalls von der F.\_\_\_\_AG, die personell eng mit der Käuferin dieses Grundstücks verflochten ist, mit dem bereits bewilligten Büro/Wohngebäude B überbaut. Aus der gemeinsamen Erstellung der beiden Bauprojekte ergeben sich Synergien, die sich kostengünstig auswirken. Die im Kostenvoranschlag enthaltene



Posten 13 mit dem Namen «Gemeinsame Baustelleneinrichtungen» ist wohl auch ein Hinweis auf die gemeinsame Überbauung.

Die zeitliche Nähe von weniger als einem Monat zwischen dem Abschluss des Kaufvertrages und dem Abschluss des TU-Vertrages und die übrigen Indizien lassen darauf schliessen, dass die Beschwerdeführerin entgegen ihren Ausführungen bereits beim Landerwerb wusste, welche schlüsselfertige Baute sie auf dem gekauften Grundstück erstellen wollte, so dass sie aus wirtschaftlicher Sicht in Bezug auf ihre Überbauung nicht mehr frei war.

## 6.

Mit dem Einbezug des Werkpreises in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer soll die steuerliche Gleichbehandlung der Käuferschaft bereits überbauter Grundstücke mit Personen, die eine künftige Baute erwerben, gewährleistet werden. Gemäss ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts kann daher der Werkpreis auch dann in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer einbezogen werden, wenn die Verkäuferschaft nichts mit der Erstellung der Baute zu tun hat. Entscheidend ist vielmehr, dass der Werkvertrag mit dem Baulandkaufvertrag derart verbunden ist, dass mit den beiden Verträgen eine noch zu erstellende Baute, meist schlüsselfertig, erworben wird, so dass nicht deren Herstellung, sondern die Übereignung im Vordergrund steht. Kauf- und Werkvertrag müssen so eng zusammenhängen, dass der eine Vertrag ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre oder der eine doch jedenfalls den Beweggrund für den Abschluss des anderen bildete. Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, kann daher der Werkpreis – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – auch dann in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer einbezogen werden, wenn zwischen der Verkäuferin oder dem Verkäufer und der Werkunternehmerin oder dem Werkunternehmer keine so enge Zusammenarbeit besteht, dass sich die Käuferschaft nicht um das Projekt kümmern muss.

## 7.

Mit Schreiben vom 29. August 2016 erklärt die Beschwerdeführerin dem Notar H.\_\_\_\_\_, dass die I.\_\_\_\_AG die Immobilienprojekte für sie (die A.\_\_\_\_AG) im TU-Verhältnis baue. Aus ihrer Sicht als Grundeigentümerin (der Parzelle Nr. 1000) sei die F.\_\_\_\_AG ein «TU-Subunternehmer» (Beilage 15 zur Vernehmung des Grundbuchamtes C.\_\_\_\_ vom 18. Mai 2017).

«Die Unterscheidung zwischen einem Hauptvertrag und einem Subunternehmervertrag setzt voraus, dass ein Unternehmer Arbeiten, die er seinem Besteller schuldet, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung weitergibt, indem er sie durch Abschluss eines weiteren Werkvertrages bei einem Subunternehmer bestellt. Der Werkvertrag, den er als Besteller mit dem Subunternehmer schliesst, ist der Subunternehmervertrag. Im Unterschied zu diesem Vertrag, der zur Kate-

gorie der «Unterverträge» gehört, kann der Werkvertrag zwischen dem Unternehmer und seinem Besteller (dem Erst-Besteller) als Hauptvertrag bezeichnet werden» (PETER GAUCH, Der Werkvertrag, 5. Aufl., 2011, 137). «Zwischen dem Unternehmer und dem Erst-Besteller (...) besteht ein Werkvertragsverhältnis, das durch den Abschluss des Hauptvertrags (...) begründet wurde. Nach dem (vereinbarten oder gesetzlichen) Inhalt des Hauptvertrages bestimmt sich, ob der Unternehmer berechtigt (allenfalls sogar verpflichtet) ist, einen Subunternehmer beizuziehen (...). Überhaupt wird das ganze Schuldverhältnis zwischen dem Unternehmer und seinem Besteller durch den Hauptvertrag beherrscht. Das gilt insbesondere für die Leistungspflicht des Unternehmers und für seinen Vergütungsanspruch» (PETER GAUCH, a.a.O., N. 176). «Der Werkvertrag ist von Gesetzes wegen an keine besondere Form gebunden. Von daher kann er in irgendeiner Form (also auch mündlich oder stillschweigende Erklärung) gültig abgeschlossen werden» (PETER GAUCH, a.a.O., N. 406).

Aus der Erklärung der Beschwerdeführerin, wonach die I.\_\_\_\_\_AG die Immobilienprojekte für sie baue und die F.\_\_\_\_\_AG eine Subunternehmerin sei, ergibt sich daher Folgendes: Die Beschwerdeführerin hat als Bestellerin mit ihrer Schwestergesellschaft, der I.\_\_\_\_\_AG, einen TU-Vertrag (Hauptvertrag) abgeschlossen. Dieser ist gültig, auch wenn er nur mündlich oder durch stillschweigende Erklärung abgeschlossen worden ist, da der Werkvertrag nicht formgebunden ist. Die I.\_\_\_\_\_AG hat ihrerseits die von der Beschwerdeführerin bei ihr bestellten Arbeiten in einem weiteren TU-Vertrag (Subvertrag) an die F.\_\_\_\_\_AG weitergegeben. Da die Beschwerdeführerin nicht bestreitet, dass das im Subvertrag umschriebene Bauprojekt mit ihren Bauabsichten übereinstimmt, ist davon auszugehen, dass der Hauptvertrag zwischen ihr und der I.\_\_\_\_\_AG dem Subvertrag zwischen dieser und der F.\_\_\_\_\_AG entspricht. Der Hauptvertrag wurde spätestens am gleichen Tag wie der Subvertrag vom 13./14. Juni 2016 abgeschlossen, da dieser von ihm abhängt. Massgebend für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde ist somit der TU-Vertrag (Hauptvertrag), den die Beschwerdeführerin mit der I.\_\_\_\_\_AG abgeschlossen haben muss und der gestützt auf die gesamten Umstände inhaltlich dem TU-Vertrag zwischen dieser und der F.\_\_\_\_\_AG entsprechen muss. Dass dieser Hauptvertrag bestehen muss, ergibt sich auch daraus, dass andernfalls die I.\_\_\_\_\_AG gestützt auf den Subvertrag die Baute zwar finanzieren müsste, dafür jedoch keinen entsprechenden Gegenwert erhalten würde. Dies ist darauf zurückzuführen, dass sich das Eigentum der Beschwerdeführerin an Grund und Boden ebenfalls auf fest darauf erstellte Bauten erstreckt (Art. 667 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]), auch wenn sie mangels vertraglicher Verpflichtung für die Erstellungskosten nicht aufkommen muss.

**8.**

Der zeitnahe Abschluss des Kauf- und des TU-Vertrages und die weiteren oben dargelegten Indizien zeigen auf, dass die Beschwerdeführerin bereits im Zeitpunkt des Kaufvertrages in ihrer Entscheidung nicht mehr frei war, wie und wann sie das Grundstück überbauen wollte. Eine Gesamtwürdigung der konkreten Umstände, ergibt, dass die beiden von der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Verträge (Kauf- und TU-Vertrag) derart eng miteinander verbunden sind, dass sie aus wirtschaftlicher Sicht nicht nur das Grundstück, sondern auch eine fertige Baute erworben hat. Deshalb sind sowohl der Kaufpreis als auch der Werklohn in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer einzubeziehen. Die angefochtene Einspracheverfügung ist demnach nicht zu beanstanden, so dass die Beschwerde abzuweisen ist.

**9.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 3 VRPG).

**Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.– werden der A.\_\_\_\_\_ AG zur Bezahlung auferlegt.

Eine Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

**3.**

Es werden keine Parteikosten gesprochen.