

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

32.13-16.25

## Beschwerdeentscheid vom 12. Februar 2018

### **Handänderungssteuer (schlüsselfertige Baute)**

*Im Zeitpunkt des Landerwerbs war das Bauvorhaben bereits projektiert und bewilligt. Die Realisierung erfolgte später mit demselben Architekturbüro. Schon lange vor dem Grundstückkauf war klar, wie das Grundstück bebaut werden soll. Die Käuferin war in der Auswahl der Unternehmer eingeschränkt und hatte keinen massgeblichen Einfluss mehr auf die Bauarbeiten. Im Moment des Grundstückkaufs wusste sie bereits, wie, wann und mit wem sie das Grundstück überbauen wollte. Die Gesamtbetrachtung ergibt, dass die Käuferin faktisch ein in wesentlichen Teilen fertig ausgearbeitetes Bauprojekt übernommen hat. Die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 6a HG sind deshalb erfüllt.*



### **Impôt sur les mutations (construction vendue clés en main)**

*Au moment de l'acquisition du terrain, le projet de construction était déjà élaboré et un permis de construire avait déjà été octroyé. La réalisation a ensuite eu lieu avec le même bureau d'architecture. La manière dont l'immeuble serait construit était déjà clairement définie bien avant son achat. La partie acquéreuse était limitée dans le choix de l'entreprise et n'avait plus aucune influence notable sur les travaux de construction. Au moment de l'acquisition de l'immeuble, elle savait déjà comment, quand et avec qui elle entendait construire le terrain. Tout bien considéré, la partie acquéreuse a de facto repris un projet de construction déjà finalisé pour l'essentiel. Les conditions de l'application de l'article 6a LIMu sont par conséquent réunies.*

### **Sachverhalt**

**A.**

Mit Kaufvertrag vom 7. August 2014 (Urschrift Nr. 1000) verkauften A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_, C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ der X AG\_\_\_\_\_ die Parzelle F.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 2000. In der Selbstdeklaration der Steuern vom 15. August 2014 deklarierte der verurkundende Notar eine Handänderungssteuer von Fr. 14'220.00 (d. h. 1,8 % von Fr. 790'000.00).

**B.**

In der Veranlagungsverfügung vom 10. Juni 2015 setzte das Grundbuchamt G.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Grundbuchamt) eine Handänderungssteuer von Fr. 105'470.00 fest. Es ging dabei von einer Bemessungsgrundlage von Fr. 5'859'444.45 (Landpreis inklusive Werkpreis) aus.

**C.**

Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob die X AG\_\_\_\_\_, vertreten durch Rechtsanwalt und Notar H.\_\_\_\_\_, mit Eingabe vom 8. Juli 2015 Einsprache beim Grundbuchamt. Sie stellte das Rechtsbegehren, dass die Verfügung des Grundbuchamtes aufzuheben und die Handänderungssteuer gemäss der Selbstdeklaration zu verfügen sei.

Das Grundbuchamt erwog in seiner Einspracheverfügung vom 16. März 2016, dass der Werklohn für die Bemessungsgrundlage der Steuer zu addieren, jedoch von einem etwas tieferen Werkpreis auszugehen sei. Es setzte die Handänderungssteuer neu auf Fr. 101'720.00 fest (Bemessungsgrundlage Fr. 5'651'111.10).

**D.**

Mit Eingabe vom 13. April 2016 führt die X AG\_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdeführerin), wiederum vertreten durch Rechtsanwalt und Notar H.\_\_\_\_\_, Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (nachfolgend JGK) und stellt darin folgende Anträge:

- «1. Die Einspracheverfügung vom 16. März 2016 sei aufzuheben.
  2. Die Handänderungssteuer sei auf CHF 14'220.00 festzusetzen.
- unter Kosten- und Entschädigungsfolge – »

In der Vernehmlassung vom 30. Mai 2016 beantragt das Grundbuchamt die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge.

In der Folge reichten sowohl das Grundbuchamt als auch die Beschwerdeführerin verschiedene Unterlagen respektive Stellungnahmen ein, wobei sie an ihren Anträgen und Ausführungen festhielten.

Mit prozessleitender Verfügung vom 25. Januar 2017 schloss das instruierende Rechtsamt der JGK das Beweisverfahren förmlich ab.

Auf die Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

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

#### **1.**

Gemäss Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG; BSG 215.326.2) können Einspracheverfügungen des Grundbuchamtes bei der JGK angefochten werden. Die JGK ist somit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich gemäss Art. 26 Abs. 1 HG grundsätzlich nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21).

Zur Beschwerde ist befugt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat, durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 65 Abs. 1 VRPG). Die Beschwerdeführerin ist durch die angefochtene Einspracheverfügung beschwert und daher zur Beschwerdeführung befugt. Auf die im Übrigen 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, die 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** Nach der Rechtsprechung ist der Werklohn in die Bemessung der Handänderungssteuer (nur) dann einzubeziehen, wenn der Werkvertrag mit dem Baulandkaufvertrag derart eng 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 derart eng zusammenhängen, dass der eine Vertrag ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre, oder der eine doch jedenfalls den Beweggrund für den Abschluss des andern bildete. Auf die äussere Form und Bezeichnung der Verträge kommt es nicht an (reiner Kaufvertrag über eine schlüsselfertige Baute, kombinierter Kauf-/Werkvertrag, separate Kauf- und Werkverträge). 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 des Grundstücks und der Werkunternehmerin 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 als Generalunternehmen auftretenden Dritten einen Werkvertrag abschliesst nach Massgabe der bereits bewilligten Pläne für die Überbauung des Grundstücks. 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 schlüsselfertigen Baute gleichkommt, mithin Erwerbsobjekt der Boden mitsamt der zu erstellenden Bauten bildet. Sind hingegen die (nacheinander oder auch gleichzeitig abgeschlossenen) Verträge wirklich unabhängig voneinander und ist die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich noch frei, kann der Werklohn nicht der Handänderungssteuer unterstellt werden (vgl. VGE 100.2012.470 vom 5. Januar 2015, E. 2.2; vgl. BVR 1997 S. 348 E. 3b; vgl. Änderung vom 28. April 1997 des Kreisschreibens vom 15. April 1986 für die praktizierenden Notare sowie die Grundbuchverwalter des Kantons Bern betreffend Abgaberecht, Ziff. 3c, in BN 1999 S. 81 ff. [nachfolgend Kreisschreiben]).

Nach dem Gesagten sind Kauf- und Werkvertrag derart 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 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. Kreisschreiben, a.a.O.). Es kommt im Übrigen nicht darauf an, ob der Werkvertrag vor dem Grundstückkauf oder danach abgeschlossen wurde (VGE 22314 vom 28. März 2006, in BN 2006 S. 231; bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2P.114/2006 vom 3. Mai 2006, E. 2.3). Eine Verbindung von Kauf- und Werkvertrag ist bereits dann gegeben, wenn die Käufer aufgrund der Umstände im Zeitpunkt des Grundstückkaufs verpflichtet waren, später einen Werkvertrag abzuschliessen. Eine solche Verbindung liegt auch vor, wenn die Käufer erhebliche (finanzielle) Nachteile zu gewärtigen hätten, falls es doch nicht zum Abschluss des Werkvertrages kommen sollte.

**2.3** Die in Art. 6a HG kodifizierte Zusammenrechnungspraxis ist das Ergebnis einer Auslegung von Art. 6 HG nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Mit Art. 6a HG wollte der Gesetzgeber eine vom Baufortschritt unabhängige Rechtsgrundlage für die Bemessung der Handänderungssteuer schaffen, um die steuerliche Gleich-

behandlung der Käuferinnen und Käufer bereits überbauter Grundstücke mit Personen zu gewährleisten, die eine noch zu erstellende Baute erwerben. Für die Klärung der Frage, ob die für die Steuerbemessung massgebende Gegenleistung allein im Landpreis oder im Landpreis und Werklohn zu erblicken sei, ist in erster Linie von Bedeutung, ob der Werkvertrag aus wirtschaftlicher Sicht derart eng mit dem Kaufvertrag zusammenhängt, dass nicht (mehr) die Herstellung, sondern die Übereignung im Vordergrund steht. Damit ist auch gesagt, dass ein Zusammenrechnen von Land- und Werkpreis gebietender Vertragsverbund nicht auf Fälle beschränkt ist, in denen entweder eine tatsächliche oder wirtschaftliche Identität von Verkäuferschaft und Bauunternehmung oder doch zumindest ein Zusammenwirken derselben vorliegt (VGE 100.2012.470 vom 5. Januar 2015, E. 2.3 mit Hinweisen).

### **3.**

**3.1** Vorliegend ist unbestritten, dass der Erwerb des Grundstücks Nr. 2000 durch die Beschwerdeführerin die Handänderungssteuerpflicht auslöst. Streitig ist indes die Bemessungsgrundlage, d.h. ob die Steuer nur auf dem Landpreis oder zusätzlich auf den geschätzten Baukosten gemäss Baugesuch zu bemessen ist.

Zu prüfen ist, ob im Ergebnis zusammen mit dem Bauland eine schlüsselfertige Baute übereignet worden ist bzw. ob die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie, wann und mit wem sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich noch frei war. Haben die Parteien lediglich den Kauf eines Grundstücks (und nicht den Erwerb einer künftigen schlüsselfertigen Baute) vereinbart, so sind die Voraussetzungen für eine Anwendung von Art. 6a HG nicht erfüllt.

**3.2** Gegenstand des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags vom 7. August 2014 ist das Grundstück Nr. 2000. Die Projektentwicklungskosten und die aufgelaufenen Planungskosten werden von der Käuferschaft übernommen (Kaufvertrag, Ziff. V.1). Die Käuferschaft erklärt im Kaufvertrag, dass bezüglich der Vertragsobjekte keine Werkverträge bestünden und auch nicht beabsichtigt sei, mit der Verkäuferschaft oder mit Dritten einen Werkvertrag abzuschliessen, der in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb stehe. Die Käuferschaft sei somit frei, ob, wann und wie sie ihre Grundstücke überbaue (Kaufvertrag, Ziff. V.1).

Für die Überbauung des Grundstücks wurde auf Gesuch der Y GmbH. \_\_\_\_\_ hin bereits am 6. Februar 2014 ein Gesamtbauentscheid für die Errichtung eines zweigeschossigen Gebäudes mit unterirdischer Einstellhalle, XI. \_\_\_\_\_-Laden im Erdgeschoss und sechs Wohnungen im Obergeschoss erteilt.

Bereits am 18. Dezember 2013 hatte das I. \_\_\_\_\_ Tagblatt über die neue XI. \_\_\_\_\_-Filiale in F. \_\_\_\_\_ berichtet. Schon damals war die Rede von der Erstellung einer XI. \_\_\_\_\_-Filiale mit sechs Wohnungen im Obergeschoss (vgl.

J.\_\_\_\_\_ [Stand 01.02.2018]). In einem Artikel vom 3. April 2014 war dem I.\_\_\_\_\_ Tagblatt sodann zu entnehmen, dass die XI.\_\_\_\_\_ -Filiale in F.\_\_\_\_\_ nun gebaut werden könne (vgl. J.\_\_\_\_\_ [Stand 01.02.2018]).

#### **4.**

**4.1** Die Beschwerdeführerin macht zusammengefasst geltend, dass sie entgegen der Auffassung der Vorinstanz im Zeitpunkt des Kaufvertrags frei in ihrer Entscheidung gewesen sei, ob, wie und wann sie das Grundstück überbauen will. Der Kaufvertrag enthalte keine Pflicht zur schlüsselfertigen Erstellung der projektierten Baute und auch aus dem Architekturvertrag liesse sich eine solche Pflicht nicht herauslesen. Die Beschwerdeführerin habe mit den verschiedenen Werkunternehmern aktiv einzelne Werkverträge ausgehandelt und abgeschlossen. Es könne nicht darauf ankommen, dass bereits ab 2014 mit den Handwerkern Kontakt aufgenommen worden sei und im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses bereits Vertragsentwürfe der Werkverträge vorgelegen hätten. Die Beschwerdeführerin habe im vorliegenden Fall nicht bloss ein Mitbestimmungsrecht bei der Auswahl einzelner Materialien und bei gewissen Einzelheiten der Innenausstattung oder bei untergeordneten Punkten der Grundrissgestaltung gehabt. Gemäss Kaufvertrag bestehe die Verkäuferschaft ausschliesslich aus vier Miteigentümern, allesamt natürliche Personen. Die Y GmbH.\_\_\_\_\_ sei nicht Vertragspartei und damit auch nicht Teil der Verkäuferschaft. Folglich seien Verkäuferschaft und beauftragte Architektin rechtlich nicht identisch. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags sei es ausschliesslich im Ermessen der Beschwerdeführerin gelegen, ob sie das Projekt übernehmen wolle oder nicht. Für die Beschwerdeführerin habe demnach nicht die Übereignung einer schlüsselfertigen Baute im Vordergrund gestanden, sondern der Erwerb des Grundstücks mit einem baubewilligten Musterprojekt, welches anschliessend auf eigenes Risiko durch selbstgewählte Unternehmer überbaut werden könne.

**4.2** Nach Ansicht des Grundbuchamtes stellt das Vorliegen einer Baubewilligung im Zeitpunkt des Vertragsschlusses einen Anhaltspunkt für die Annahme eines Kaufs einer schlüsselfertigen Baute dar. Die Beschwerdeführerin habe beim Vertragsschluss ein bestehendes Bauprojekt übernommen. Das Bauprojekt sei bereits seit längerer Zeit geplant worden und die Baubewilligung sei vor dem Kauf erteilt worden. Die Beschwerdeführerin habe nach dem Kauf zwar eine Projektänderung bewilligen lassen, in seinen Grundzügen sei das Bauprojekt aber gleich geblieben. Der Wille der Beschwerdeführerin sei klar auf den Kauf des Grundstücks und die Realisierung des bewilligten Projekts gerichtet gewesen. Im Zeitpunkt des Landkaufs sei die Beschwerdeführerin daher in ihrem Entscheid, ob, wann und wie sie das Grundstück überbauen wolle, nicht mehr frei gewesen. Die Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn zur Bemessung der Handänderungssteuer sei somit zu Recht erfolgt.

## 5.

**5.1** Im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses waren die Werkverträge noch nicht unterzeichnet. Aus den Offerten der Handwerker ist jedoch ersichtlich, dass bereits ab Anfang Mai 2014 Kontakt mit einzelnen Handwerkern aufgenommen wurde: Am 1. Juli 2014 lagen Offerten für die Heizungsinstallationen, Pfählungen, Gerüste, die Fassadenkonstruktion, Küchen, Liftanlagen, Gips- und Schlosserarbeiten sowie für den Unterlagsboden vor; am 4. August 2014 lagen Offerten für die Aushub-, Baumeister- und Belagsarbeiten vor und spätestens am 11. August 2014 lagen Offerten für die Flachdach- und Spenglerarbeiten sowie für die Elektro- und Sanitätsinstallationen vor. Damit wird deutlich, dass die Offerten vor dem Verkauf des Grundstücks eingeholt wurden. Sowohl der Vertrag für Architekturleistungen mit der Y GmbH. \_\_\_\_\_ als auch der Kaufvertrag für das Grundstück wurden am 7. August 2014 unterzeichnet. Kurz darauf, Ende August 2014, begannen die Aushubarbeiten. Der Baumeister nahm seine Tätigkeit am 17. Oktober 2014 auf. Die Werkverträge, die allesamt den Briefkopf der Y GmbH. \_\_\_\_\_ enthalten, wurden zwischen September 2014 und Juni 2015 abgeschlossen.

**5.2** Die Beschwerdeführerin macht zwar geltend, dass sie umfangreiche Nachverhandlungen durchgeführt habe; aus den Akten ergibt sich allerdings, dass die Werkverträge teils Monate vor dem Kaufvertrag unterschriftsreif vorgelegen haben müssen. Auch wenn die Beschwerdeführerin tatsächlich Nachverhandlungen durchgeführt hat, wäre sie trotzdem in der Auswahl der Unternehmer eingeschränkt gewesen. Das Argument der Beschwerdeführerin, dass sie das Bauprojekt einer Prüfung unterzogen und das Optimierungspotenzial analysiert habe, ist als üblich und nicht weiter aussergewöhnlich zu qualifizieren. Die Werkverträge sind mit dem Briefkopf der Y GmbH. \_\_\_\_\_ versehen. Die Beschwerdeführerin weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass dieser Umstand nicht darauf schliessen lasse, dass sie die Werkunternehmer nicht selber ausgewählt habe. Indessen lässt dies auf eine wichtige Koordinationsfunktion des Architekturbüros schliessen. Vor diesem Hintergrund kann nicht von einer vollkommenen Autonomie der Beschwerdeführerin bei der Auswahl der Vertragspartner ausgegangen werden und die Vorinstanz hat unter diesen Umständen die Ungebundenheit der Beschwerdeführerin beim Abschluss der Verträge zu Recht verneint (vgl. VGE 100.2012.470 vom 5. Januar 2015, E. 4.4).

Auch die zeitliche Nähe zwischen dem Landkauf und dem Abschluss der Werkverträge sowie das Vorliegen der Baubewilligung zum Zeitpunkt des Grundstückerwerbs sprechen für einen engen sachlichen Zusammenhang der Werkverträge mit dem Kaufvertrag (vgl. VGE 100.2012.470 vom 5. Januar 2015, E. 4.3 sowie JGKE 32.13-12.10 vom 18. Dezember 2012, E. 4). Die Vorinstanz hat darin zu Recht weitere Indizien dafür erblickt, dass der Wille auf den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute gerichtet war. Dies ist zur Beurteilung der Frage der Anwendbarkeit von

Art. 6a HG ein massgebliches Kriterium (vgl. den noch nicht rechtskräftigen VGE 100.2016.267 vom 12. September 2017, E. 4.3).

## **6.**

**6.1** Im Architekturvertrag (abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der Y GmbH. \_\_\_\_\_) vom 7. August 2014 wird festgehalten, dass das Grundstück mit einer XI. \_\_\_\_\_-Filiale und sechs Wohnungen im Obergeschoss überbaut wird (Architekturvertrag, Ziff. 1.3). Weiter ist dem Architekturvertrag in Ziff. 2.1 und Ziff. 14 zu entnehmen, dass die Y GmbH. \_\_\_\_\_ das ganze Projekt entwickelt und bis zur Baureife ausgearbeitet habe. Gemäss Ziff. V.1 des Grundstückkaufvertrags werden die Projektentwicklungskosten und die aufgelaufenen Planungskosten von der Käuferschaft übernommen. Für die Projektentwicklung wurde eine Pauschale von Fr. 225'000.00 vereinbart, welche den Landverkäufern unabhängig des Landpreises zu vergüten ist (Architekturvertrag, Ziff. 14). Die Verkäuferschaft hat das Musterprojekt somit nicht auf eigenes Risiko erstellen lassen.

**6.2** Aus dem Architekturvertrag lässt sich schliessen, dass die Beschwerdeführerin keine freie Wahl in Bezug auf die Auswahl des Architekten hatte. Entweder hätte sich der Kaufpreis für das Grundstück um mindestens Fr. 225'000.00 erhöht oder der Vertrag wäre nicht mit der Beschwerdeführerin abgeschlossen worden, wenn diese nicht bereit gewesen wäre, den Architekturvertrag mit der Y GmbH. \_\_\_\_\_ einzugehen. Überdies ist in Ziff. 14 eine Konventionalstrafe in der Höhe von 66.60% des Resthonorars vorgesehen, wenn die Beschwerdeführerin den Auftrag vorzeitig kündigt. Die Beschwerdeführerin war somit aus wirtschaftlichen Gründen zum Abschluss des Vertrags mit der Y GmbH. \_\_\_\_\_ verpflichtet. Dies schränkte die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Landkaufs in ihrer Entscheidung, ob, und wenn ja, wie und mit wem sie das Land überbauen wollte, zwar nicht rechtlich, so aber doch wirtschaftlich wesentlich ein (vgl. zum Ganzen den noch nicht rechtskräftigen VGE 100.2016.267 vom 12. September 2017, E. 3.4).

Zu keiner anderen Beurteilung führt der Hinweis der Beschwerdeführerin, wonach sie gemäss Ziff. V.1 des Kaufvertrages frei gewesen sei, zu entscheiden, ob sie das Objekt mit dem bestehenden oder mit einem selbst auszuarbeitenden Projekt überbauen wolle. – Diese Vereinbarung ändert nichts daran, dass die Beschwerdeführerin, hätte sie von diesem Vorbehalt Gebrauch gemacht, erhebliche finanzielle Nachteile erlitten hätte.

## **7.**

**7.1** Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, dass nach Erteilung der Baubewilligung auf ihren Wunsch fünfzig, teils erhebliche Änderungen, an den ursprünglichen Plänen vorgenommen worden seien.



Nach Ansicht des Grundbuchamtes ist das Projekt – die XI.\_\_\_\_\_-Filiale und sechs Wohnungen – im Kern unverändert geblieben.

**7.2** Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, dass im Erdgeschoss insbesondere der gesamte Personalbereich (Personalraum, Garderobe, Büro) neu gestaltet worden sei. Im Obergeschoss seien die Flächen der Wohnungen 2 und 5 zu Lasten derjenigen der Wohnungen 3 und 6 erheblich vergrössert worden. Des Weiteren seien teilweise die gesamten Raumkonzepte der Wohnungen abgeändert worden. In den Wohnungen 3 und 6 sei sodann auf je ein Zimmer verzichtet worden. In den meisten Wohnungen seien zwei Badezimmer gebaut worden, was ursprünglich in keiner Wohnung vorgesehen gewesen sei.

Der Käuferschaft kommt auch beim Erwerb schlüsselfertiger Bauten in Bezug auf den Innenausbau und die Raumaufteilung regelmässig ein Mitbestimmungsrecht zu, um die Liegenschaft nach individuellen Bedürfnissen zu gestalten (VGE 100.2012.470 vom 5. Januar 2015, E. 4.5). Die hier geltend gemachten Anpassungen stehen dem Vorliegen einer Vertragsverbindung im Sinne von Art. 6a HG nicht entgegen. Gemessen an den Kosten des Gesamtprojekts sind die Änderungskosten marginal. Ausserdem wird schon aus den hiervor in E. 3.2 zitierten Artikeln aus dem I.\_\_\_\_\_-Tagblatt ersichtlich, dass schon lange vor dem Kauf des Grundstücks klar war, dass auf dem Grundstück eine XI.\_\_\_\_\_-Filiale und sechs Wohnungen gebaut werden, was für den Kauf einer zukünftigen Baute spricht (vgl. JGKE 32.13-09.74 vom 31. Dezember 2010, E. 5.3). Die Beschwerdeführerin hatte keinen massgeblichen Einfluss mehr auf die Bauarbeiten (vgl. JGKE 32.13-12.10 vom 18. Dezember 2012, E. 4).

Nach dem Gesagten liegen bedeutende Anhaltspunkte dafür vor, dass die Beschwerdeführerin ein vorbestehendes Projekt übernehmen konnte. Sie hätte erhebliche Mehrkosten und zeitliche Verzögerungen in Kauf nehmen müssen, wenn sie ein selbst ausgearbeitetes Projekt realisiert hätte.

## **8.**

**8.1** Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass es personelle Verknüpfungen – insbesondere zwischen der Verkäuferschaft und der Y GmbH.\_\_\_\_\_- gibt. Sie bringt in diesem Zusammenhang weiter vor, dass der Zukauf eines von der Verkäuferschaft auf eigenes Risiko ausgearbeiteten und baubewilligten Musterprojekts nicht unüblich sei. Es sei aufgrund persönlicher wie auch wirtschaftlicher Überlegungen nachvollziehbar, dass die Verkäuferschaft damit ein nahestehendes Unternehmen und nicht irgendeinen Dritten beauftragt habe.

**8.2** Eine Betrachtung insbesondere der wirtschaftlichen Gegebenheiten zeigt, dass vorliegend verschiedene Bindungen und Abhängigkeiten bestehen: Der Inhaber und Geschäftsführer der Y GmbH.\_\_\_\_\_- A.\_\_\_\_\_- ist gleichzeitig auch

Verkäufer des Grundstücks (neben C.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_, und D.\_\_\_\_\_. Der weitere Verkäufer C.\_\_\_\_\_ ist der Vater von K.\_\_\_\_\_, der ebenfalls Inhaber und Geschäftsführer der Y GmbH.\_\_\_\_\_ ist. Zudem ist der Verkäufer B.\_\_\_\_\_ der Inhaber der Z AG.\_\_\_\_\_, mit der für das Projekt ein Werkvertrag für Belagsarbeiten abgeschlossen wurde.

**8.3** Diese personellen Verknüpfungen lassen ebenfalls darauf schliessen, dass die Beschwerdeführerin hinsichtlich des Vertragsabschlusses (Architekturvertrag und Werkvertrag bezüglich Belagsarbeiten) faktisch nicht mehr frei war. Es sprechen damit gewichtige Indizien dafür, dass der Kaufvertrag nicht mit der Beschwerdeführerin abgeschlossen worden wäre oder sich der Kaufpreis für das Grundstück erheblich erhöht hätte, wenn sie nicht bereit gewesen wäre, den Architekturvertrag mit der Y GmbH.\_\_\_\_\_ und den Werkvertrag mit der Z AG.\_\_\_\_\_ abzuschliessen. Dies schränkte die Beschwerdeführerin in ihrer Entscheidungsfreiheit zusätzlich ein.

Die als eher ungewöhnlich zu wertenden Erklärungen der Beschwerdeführerin im Kaufvertrag, wonach sie privatrechtlich frei sei, ob und gegebenenfalls wann und wie sie das Grundstück überbauen wolle (vgl. hiervor E. 3.2), sind vor diesem Hintergrund für die Beurteilung der Steuerberechnung unbeachtlich.

## **9.**

Zusammenfassend gelangt die JGK zum Schluss, dass im vorliegenden Fall eine Vielzahl von Anhaltspunkten besteht, die dafür sprechen, dass der Wille der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt des Landerwerbs auf den Erwerb des Landes samt einer schlüsselfertigen Baute gerichtet war. Im Moment des Landerwerbs war das Bauvorhaben bereits projektiert und bewilligt und es wurde später mit demselben Architekturbüro verwirklicht. Auch war schon lange vor dem Kauf des Grundstücks klar, dass auf dem Grundstück eine XI.\_\_\_\_\_-Filiale und sechs Wohnungen gebaut werden sollen. Die Beschwerdeführerin war in der Auswahl der Unternehmer eingeschränkt und hatte keinen massgeblichen Einfluss mehr auf die Bauarbeiten. Im Moment des Grundstückskaufs wusste die Beschwerdeführerin somit bereits, wie, wann und mit wem sie das Grundstück überbauen wollte. Sie war in ihrer Entscheidungsfreiheit damit erheblich eingeschränkt. Die Gesamtbetrachtung ergibt deshalb, dass die Beschwerdeführerin faktisch ein in wesentlichen Teilen fertig ausgearbeitetes Bauprojekt übernommen hat.

Die Handänderungssteuer ist folglich gestützt auf Art. 6a HG auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu bemessen. Das Grundbuchamt hat somit zu Recht eine Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 101'720.– erhoben. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

**10.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Diese werden in Anwendung von Art. 19 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Februar 1995 über die Gebühren der Kantonsverwaltung (GebV; BSG 154.21) pauschal auf Fr. 2'000.– festgesetzt. Ersatzfähige Parteikosten sind nicht angefallen (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 Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 2'000.–, werden der Beschwerdeführerin zur Bezahlung auferlegt.

Eine separate Zahlungsaufforderung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

**3.**

Es werden keine Parteikosten gesprochen.

*Eine gegen diesen Entscheid erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat das Verwaltungsgericht am 14. August 2020 abgewiesen (VGE Nr. 100.2018.74U).*