

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

2016.JGK.693
(vorher: 32.13-16.11)

Beschwerdeentscheid vom 29. Januar 2019

Handänderungssteuer (schlüsselfertige Baute)



- a *Wird ein Grundstück durch Ausübung eines Kaufsrechts erworben, werden Kaufpreis und Werkvertragspreis zusammengerechnet, wenn sich der Käufer vor diesem Zeitpunkt bereits ein Kaufsrecht am Grundstück einräumen liess und er bereits einen Werkvertrag abschloss und die Baubewilligung einholte.*
- b *Massgebend zur Beurteilung der Frage der Zusammenrechnung ist der Zeitpunkt der Ausübung des Kaufsrechts und nicht der Zeitpunkt von dessen Einräumung.*

Eine gegen diesen Entscheid erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat das Verwaltungsgericht am 17. August 2020 abgewiesen (VGE 100.2019.83)

Impôt sur les mutations (construction vendue clés en mains)

- a *Lorsqu'un immeuble est acquis par l'exercice du droit d'emption, le prix de vente et le prix fixé dans le contrat d'entreprise sont additionnés si un droit d'emption portant sur l'immeuble avait déjà été octroyé au vendeur avant cette date et que ce dernier a déjà conclu un contrat d'entreprise et demandé un permis de construire.*
- b *Pour déterminer si les prix doivent être additionnés, c'est la date d'exercice du droit d'emption qui est déterminante, et non la date d'octroi dudit droit.*

Le 17 août 2020, le Tribunal administratif a rejeté un recours de droit administratif formé contre cette décision sur recours (ATA 100.2019.83).

Sachverhalt

A.

Die Erbengemeinschaft von A._____ räumte der X._____ AG mit Vertrag vom 23. Januar 2014 ein Kaufsrecht an ihrem Grundstück B._____ Gbbl. Nr. 1000 ein. Vereinbart wurde ein Kaufpreis von Fr. 1'760'000.–. Im Vertrag ist in Ziff. 1 erwähnt, dass die Kaufrechtsberechtigte die Umsetzung der Zentrumsüberbauung in B._____ beabsichtige. Gemäss Vertrag (Ziff. 3.2) hat die Kaufrechtsberechtigte das Recht auf eine Verlängerung des Kaufsrechts, wenn die Baubewilligung zwei Monate vor Ablauf des Kaufsrechts noch nicht vorliegt. Diesfalls aber erhöht sich der Kaufpreis um 1 %. Das Baugesuch muss innert 12 Monaten eingereicht werden (Ziff. 3.2). Sämtliche Planungskosten übernimmt die Kaufrechtsberechtigte (Ziff. 4.17).

B.

Am 15. April 2014 schloss die X._____ AG mit der Y._____ AG einen Totalunternehmer-Werkvertrag (fortan: TU-Werkvertrag) betreffend die Planung und Realisierung eines Neubaus für ein Alters- und Pflegeheim in B._____ ab. Die Bauherrin überträgt dem Totalunternehmer die schlüsselfertige und betriebsbereite Erstellung des Alters- und Pflegeheims (Ziff. 1.1) zu einem Pauschalpreis von Fr. 22'293'518.– exkl. Mehrwertsteuer (Ziff. 4.2). Im Pauschalpreis inbegriffen sind die Kosten für die Verlängerung des Kaufsrechts (Ziff. 2.4/g). Das Einholen der Baubewilligung gehört zum Auftrag des Totalunternehmers (Ziff. 2.1). Die Y._____ AG schliesst die Verträge mit den Subunternehmern ab, wobei einige im Vertrag bereits namentlich genannt werden (Ziff. 10.7). Bedingung für den TU-Vertrag ist der Erwerb der Parzelle Nr. 1000, sobald dafür die Baubewilligung vorliegt. Die Bauherrin darf nicht mit einem anderen Totalunternehmer bauen. Ein Rücktritt vom Vertrag ist möglich, wenn das Eigentum nicht erworben werden kann (Ziff. 15.1).

Am 30. Juni 2014 reichte die X._____ AG für das Grundstück B._____ Gbbl. Nr. 1000 ein Baugesuch ein. Am 13. Februar 2015 erteilte das Regierungsstatthalteramt C._____ die Baubewilligung.

Mit Brief vom 25. März 2015 erklärte die X._____ AG die Ausübung des Kaufsrechts. Der Notar meldete in der Folge den Kauf beim Grundbuchamt an. Der Notar deklarierte die Handänderungssteuer auf dem Preis des Grundstücks von Fr. 1'760'000.–.

C.

In seiner Einspracheverfügung vom 28. Dezember 2015 bestätigte das Grundbuchamt D._____ (fortan: Grundbuchamt) seine Veranlagungsverfügung vom 1. Juli 2015. Das Grundbuchamt erhob ausser auf dem Kaufpreis von Fr. 1'760'000.– zusätzlich eine Handänderungssteuer auf dem Werkvertragspreis

von Fr. 22'293'518.– (exkl. Mehrwertsteuer), was zu einer Bemessungsgrundlage von Fr. 24'053'518.– führte. Daraus ergab sich eine Handänderungssteuer von Fr. 432'963.30.

D.

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamts erhob die X. _____ AG am 28. Januar 2016 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK). Sie beantragt, die Einspracheverfügung vom 28. Dezember 2015 sei aufzuheben und die Handänderungssteuer auf Fr. 31'680.– festzusetzen.

In seiner Vernehmlassung vom 25. Februar 2016 beantragt das Grundbuchamt, die Beschwerde sei abzuweisen und die Handänderungssteuer auf Fr. 432'963.30 festzusetzen.

Die X. _____ AG reichte mit Datum vom 1. April 2016 eine Replik ein.

Auf die verschiedenen Rechtsschriften wird, soweit entscheiderelevant, in den einzelnen 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 Handänderungssteuern (HG; BSG 215.326.2) können Einspracheverfügungen des Grundbuchamts bei der JGK angefochten werden. Die X. _____ AG ist 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.

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

3.

3.1 Das Grundbuchamt veranlagte die Handänderungssteuer auf dem Preis des Grundstücks und des Werkvertrags. Es vertritt in der angefochtenen Einspracheverfügung die Meinung, der Kaufrechtsvertrag und der

Totalunternehmer-Werkvertrag seien derart miteinander verbunden, dass nicht die Erstellung der Bauten, sondern die Übereignung einer schlüsselfertigen Baute im Vordergrund stehe. Die X. _____ AG habe das Grundstück B. _____ Gbbl. Nr. 1000 zwecks Umsetzung der Zentrumsüberbauung in B. _____ erworben. Bereits im Kaufsvertrag sei auf die geplante Überbauung hingewiesen worden. Dies sei ein Indiz für den Willen der Käuferschaft, wonach deren Wille auf den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute gerichtet gewesen sei. Im Zeitpunkt der Ausübung des Kaufsrechts am 31. März 2015, mithin im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes, habe bereits der genehmigte Gesamtbauentscheid vom 13. Februar 2015 und ein Totalunternehmer-Werkvertrag mit der Y. _____ AG vorgelegen (abgeschlossen am 15. April 2014), bei welchem der Baustart auf 6. Oktober 2014 festgelegt worden sei. Im Baugesuch vom Juni 2014 sei bereits die Beschwerdeführerin als Grundeigentümerin aufgeführt, die auch das Baugesuch gestellt habe. Im Totalunternehmervertrag würden sich sodann diverse Hinweise auf den Kaufsvertrag finden, z.B. mit konkreter Nennung des Kaufsvertrages, Nennung des Landpreises sowie mit Fristen und Terminen. Im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs habe die Erwerberin diversen Einschränkungen unterlegen, wie und wann sie das Grundstück überbauen müsse. Baugesuch und Totalunternehmer-Werkvertrag enthielten Fristen und Termine, z.B. dass die Baubewilligung bis November 2015 vorliegen müsse. Zudem sei das Kaufsrecht befristet bis 1. April 2015. Der Werkvertrag sei zudem unter der Bedingung abgeschlossen worden, dass das Kaufsrecht ausgeübt werde. Die zeitliche Abfolge, wonach zuerst ein Baugesuch eingereicht und ein Totalunternehmervertrag unterzeichnet wurde, und erst dann der effektive Eigentumsübergang erfolgt sei, stelle ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass der Totalunternehmervertrag in engem sachlichem Zusammenhang zum Kaufsvertrag stehe.

3.2 Die Beschwerdeführerin argumentiert, sie habe sich als Käuferin vollständig um die Ausarbeitung des Überbauungsprojekts gekümmert. Im Kaufsvertrag sei dementsprechend auch vorgesehen gewesen, dass sämtliche Projektentwicklungs- und Planungskosten sowie Abgaben von der Kaufberechtigten übernommen werden. Im Anschluss an den Abschluss des Kaufsvertrages habe denn auch die Beschwerdeführerin selbständig mit möglichen Projektentwicklern verhandelt und mit einem von ihnen einen Werkvertrag abgeschlossen, um die von ihr präferierte Überbauung realisieren zu lassen. Die Verkäuferschaft sei sowohl in die Projektierung wie auch in die Projektrealisierung nicht involviert gewesen. Die Beschwerdeführerin habe sodann mit dem Landerwerb auch kein Bauprojekt übernommen. Vielmehr habe sie ein solches nach Abschluss des Kaufsvertrages selbst entwickelt, respektive durch die von ihr beauftragte Y. _____ AG entwickeln lassen. Gemäss Vorinstanz habe im Zeitpunkt der Ausübung des Kaufsrechts bereits seit elf Monaten ein TU-Werkvertrag vorgelegen. Von entscheidender Bedeutung sei

jedoch, dass die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt des *Abschlusses des Kaufsrechtsvertrages* weder zum Landkauf noch zum Abschluss eines Werkvertrages verpflichtet gewesen sei, welche die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute auf dem fraglichen Grundstück zum Gegenstand gehabt hätten. Die Dispositionsfreiheit der Beschwerdeführerin sei demnach im Zeitpunkt der Baulandsicherung (Kaufsrechtsvertrag) vollumfänglich erhalten geblieben. Gegen eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn spreche weiter der Umstand, dass im Zeitpunkt der Baulandsicherung (Kaufsrechtsvertrag) offenkundig noch keine Baubewilligung vorgelegen habe. Das Baugesuch sei erst knapp ein halbes Jahr später am 30. Juni 2014 eingereicht worden, der Gesamtbauentscheid datiere vom 13. Februar 2015. Zwischen der Sicherung des Baulandes (Kaufsrechtsvertrag) und der rechtskräftigen Erteilung der Baubewilligung liege somit eine Zeitspanne von deutlich über einem Jahr. Die Erteilung der Baubewilligung sei Bestandteil des TU-Werkvertrages, welcher zeitlich nach dem Kaufsrechtsvertrag abgeschlossen worden sei. Der vom TU zu erbringende Leistungsumfang umfasse alle Arbeiten und Lieferungen, die zur vertragsgemässen Erstellung des Bauwerks notwendig seien. Das Einholen der Baubewilligung sei klarerweise vom Leistungskatalog mitumfasst. Auch eine andere Lesart von Ziff. 15.1 des TU-Werkvertrages, welche vorsehe, dass das Grundstück B._____ Gbbl. Nr. 1000 nach Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung durch Ausübung des Kaufsrechts erworben werde, vermöge keine gegenseitige Abhängigkeit zu begründen. Diese Bestimmung entfalte bezogen auf den Grundstückkauf keinerlei rechtliche Wirkungen. Der TU-Unternehmer sei nicht Eigentümer des Grundstücks und könnte ganz grundsätzlich die Beschwerdeführerin nicht zu einem Kauf des Grundstücks verpflichten.

4.

4.1 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zu Art. 6a HG ist dann vom Erwerb einer künftigen Sache auszugehen, wenn Kauf- und Werkvertrag derart verbunden sind, 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, 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 bzw. des Verkäufers des Grundstücks und des Werkunternehmers 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 Kauf einer künftigen Sache (meist schlüsselfertigen Baute) gleichkommt, mithin Erwerbsobjekt der Boden mitsamt der zu erstellenden Baute bildet. Sind hingegen die (nacheinander oder auch gleichzeitig abgeschlossenen) Verträge wirklich unabhängig voneinander und ist die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich noch frei, kann der Werklohn nicht der Handänderungssteuer unterstellt werden (VGE 100.2016.267 vom 12.9.2017, E. 2.3, in BN 2018 S. 262 [vgl. dazu ROLAND PFÄFFLI, in BN 2018 S. 275], bestätigt mit BGer 2C_879/2017 vom 15.3.2018).

4.2 Für die Klärung der Frage, ob die für die Steuerbemessung massgebende Gegenleistung allein im Landpreis oder aber im Landpreis und Werklohn zu erblicken sei, ist in erster Linie von Bedeutung, ob die beiden Verträge aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Vertragsschlusses als Einheit zu verstehen sind. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts (dazu und zum Folgenden den oben zit. VGE 100.2016.267 vom 12.9.2017, E. 2.4) liegt ein solcher Vertragsverbund nicht nur dann vor, wenn zwischen Verkäuferschaft und Werkunternehmen eine tatsächliche oder wirtschaftliche Identität besteht oder diese doch zumindest zusammengewirkt haben. Das Gericht hat vielmehr die Anwendbarkeit von Art. 6a HG schon mehrfach auch in Fällen bejaht, wo die Verkäuferschaft und das Werkunternehmen nicht (gegen aussen sichtbar) zusammengewirkt haben. Entscheidende Indizien für die faktische und/oder rechtliche Bindung der Käuferschaft in Bezug auf den Bau eines Gebäudes oder einer Wohneinheit bildeten dabei etwa die Verpflichtung zur Bezahlung eines Reugelds bzw. der Verlust von bereits bezahlten Projektierungskosten, falls nicht ein bereits involviertes Werkunternehmen beauftragt wird (z.B. VGE 2010/45 vom 8.10.2010), der Abschluss eines Werkvertrags vor dem Landkauf (VGE 22314 vom 28.3.2006, in BN 2006 S. 231 E. 3.3 [bestätigt durch BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006 E. 2.3]; vgl. auch den vor Inkrafttreten von Art. 6a HG ergangenen VGE 20554 vom 16.3.1999 E. 5b [bestätigt durch BGer 2P.123/1999 und 2P.198/1999 vom 25.7.2000 E. 2b]), die zeitliche Nähe zwischen Landkauf und Abschluss der Werkverträge beim Kauf einer Parzelle, die Teil einer Gesamtüberbauung bildete und zuvor schlüsselfertig überbaut zum Verkauf angeboten worden war, wobei die Käuferschaft für den Bau des sich optisch nahtlos in die Gesamtüberbauung einfügenden Einfamilienhauses das mit dem Vorprojekt befasste Architekturbüro beauftragt hat (VGE 2012/470 vom 5.1.2015) sowie der Eintritt in einen bereits bestehenden Totalunternehmer-Werkvertrag, welcher der (neuen) Bauherrschaft betreffend Art und Zeitpunkt der Überbauung sowie das ausführende (Total-) Unternehmen kaum Spielraum lässt (VGE 100.2016.340 vom 9.8.2017, in BVR 2017 S. 529 ff.; 23437 vom 28.5.2009).

5.

5.1 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin in einem ersten Schritt – am 23. Januar 2014 – das Kaufsrecht begründet. Vereinbart war, dass die Kaufsrechtsberechtigte alle Planungskosten übernimmt (Ziff. 4.17 Kaufsrechtsvertrag). Das Kaufsrecht verlängert sich bei Verzögerung bei der Planung, d.h. wenn die Baubewilligung nicht bis zwei Monate vor Ablauf des Kaufsrechts vorliegt. Diesfalls erhöht sich aber der Kaufpreis um 1 %, wobei diese Mehrkosten im Pauschalpreis des TU-Werkvertrags inbegriffen sind (Ziff. 2.4/g Werkvertrag). Das Baugesuch muss innert 12 Monaten eingereicht werden (Ziff. 3.2 Kaufsrechtsvertrag). Aus dem Kaufsrechtsvertrag ergibt sich, dass die Kaufsrechtsberechtigte frei war, überhaupt die Parzelle zu kaufen. Im Vertrag bekundete sie zwar die Absicht, die Planung der Zentrumsüberbauung in B._____ voranzutreiben (Ziff. 1). Im Zeitpunkt der Vereinbarung des Kaufsrechts war sie aber noch frei, ob und mit wem sie dereinst einen Werkvertrag abschliessen will. Ein Baugesuch war bei Vertragsschluss noch nicht eingereicht worden. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist die *Vereinbarung des Kaufsrechts* der massgebende Zeitpunkt zur Beurteilung, ob die Käuferschaft in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich noch frei ist. Deshalb könne der Werklohn nicht der Handänderungssteuer unterstellt werden, weil die Verträge (Kaufsrechtsvertrag und Grundstückkauf) unabhängig voneinander seien. Dem ist entgegenzuhalten, dass Steuerobjekt der Handänderungssteuer der Erwerb des Grundstücks ist (Art. 1 HG), und zwar der zivilrechtliche Eigentumsübergang (Art. 5 Abs. 1 Bst. a HG). Die *Vereinbarung* eines Kaufsrechts führt nicht zu einem zivilrechtlichen Eigentumsübergang und begründet keine Abgabepflicht (PETER RUF, Handänderungsabgaberecht, Kommentar zu Art. 1-10 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, 1985, Art. 5 N. 36). Unter die Handänderungssteuer fällt nur die *Übertragung* eines Kaufsrechts (Art. 5 Abs. 2 Bst. d HG). Die Handänderungssteuer wird erst bei der Ausübung des Kaufsrecht erhoben, weshalb *dieser* Zeitpunkt massgebend ist zur Beurteilung, inwieweit der Landkauf und der Werkvertrag zusammenhängen und ob die Käuferin frei war in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will. Mit der Begründung des Kaufsrechtes verfolgte die Beschwerdeführerin die Absicht, das Bauland für die spätere Überbauung zu sichern. Mit dem Kaufsrecht hatte sie die Sicherheit, dass sie das Land erwerben kann, sobald der Werkvertrag abgeschlossen ist und die Baubewilligung vorliegt.

5.2 Rund drei Monate nach dem Kaufsrechtsvertrag – am 15. April 2014 – schloss die Beschwerdeführerin den TU-Werkvertrag mit der Y._____ AG. Darin überträgt die X._____ AG als Bauherrin dem Totalunternehmer die schlüsselfertige Erstellung des Alters- und Pflegeheims zu einem Pauschalpreis (Ziff. 1) und mit festen Terminen bezüglich des Einholens der Baubewilligung und der Erstellung des Baus (Ziff. 8.1). Der Totalunternehmer schliesst die Verträge mit den Subunternehmern, wobei einige schon feststehen und im Vertrag (Ziff. 10) erwähnt sind. Bedingung für den Abschluss des Vertrags ist der Erwerb der

Parzelle, welcher wiederum vom Vorliegen der Baubewilligung abhängt (Ziff. 15.1). Der Rücktritt vom Vertrag ist ohne finanzielle Einbusse möglich, falls das Eigentum am Grundstück nicht erworben werden kann. Die Bauherrin darf das Projekt nicht mit einem anderem Totalunternehmer durchführen (Ziff. 15.1). Das Einholen der Baubewilligung gehört zum Auftrag des Totalunternehmers (Ziff. 2.1). Das Risiko, dass die Baubewilligung nicht erteilt werden könnte, lag damit beim Totalunternehmer und nicht bei der Auftraggeberin.

Am 30. Juni 2014 reichte der Totalunternehmer als Vertreter der Bauherrin – der X._____ AG – das Baugesuch ein, welches am 13. Februar 2015 bewilligt wurde.

5.3 Einen Monat nach Erteilung der Baubewilligung wurde am 25. März 2015 das Kaufsrecht ausgeübt und das Grundstück Nr. 1000 in B._____ erworben. Die Beschwerdeführerin hatte bewusst mit der Ausübung des Kaufsrechts gewartet, bis sowohl der TU-Werkvertrag abgeschlossen als auch die Baubewilligung eingeholt war. Nach Ausübung des Kaufsrechts war sie faktisch gezwungen, das im TU-Werkvertrag beschriebene und baubewilligte Grundstück von der Y._____ AG überbauen zu lassen. Ein Rücktritt vom TU-Werkvertrag ohne finanzielle Folgen wäre nur möglich gewesen, wenn entweder die Baubewilligung nicht hätte erlangt oder die Baulandparzelle nicht hätte erworben werden können (Ziff. 15.1 TU-Werkvertrag). Umgekehrt musste die Beschwerdeführerin das Kaufsrecht ausüben, andernfalls der TU-Werkvertrag und die Baubewilligung nutzlos geworden wären. Die von der Beschwerdeführerin (Beschwerdeschrift S. 21) vertretene gegenteilige Ansicht trifft daher nicht zu. Unbestritten ist dabei, dass die Beschwerdeführerin diese wechselseitige Bindung freiwillig eingegangen ist.

5.4 Ebenfalls unbestritten ist vorliegend, dass die Verkäuferin des Landes am TU-Werkvertrag nicht beteiligt war. Insbesondere bestehen keine Verbindungen zwischen ihr und dem Totalunternehmer. Wie oben (E. 4.2) erwähnt, hat das Verwaltungsgericht die Anwendbarkeit Art. 6a HG schon mehrfach auch in Fällen bejaht, wo die Verkäuferschaft und das Werkunternehmen nicht zusammengewirkt haben. Von den in E. 4.2 genannten Fällen, in denen die Indizien für eine Zusammenrechnung sprachen, ist nur einer mit der vorliegenden Konstellation vergleichbar: In dem dem Verwaltungsgerichtsurteil VGE 22314 vom 28.3.2006 (in BN 2006 S. 231 E. 3) zugrundeliegenden Fall wurde ebenfalls der Werkvertrag vor dem Kaufvertrag für das Grundstück abgeschlossen. Das Verwaltungsgericht hielt fest, ein solches Vorgehen wäre mit Risiken behaftet, wenn beim Abschluss des Werkvertrags nicht ein konkretes Grundstück vorhanden gewesen wäre. Das Gericht trat damit der Argumentation der Beschwerdeführer entgegen, beim Abschluss des Werkvertrags hätten sie noch kein konkretes Grundstück in Aussicht gehabt. Das Verwaltungsgericht stellte fest, dass das Grundstück in Tat und Wahrheit im Werkvertrag genannt gewesen sei. Mit anderen Worten sei davon auszugehen, dass der Werkvertrag ohne

konkrete Aussicht auf den Abschluss des Kaufvertrags über das Grundstück nicht eingegangen worden wäre und umgekehrt. Dies genüge dem Verwaltungsgericht für die Feststellung, dass die Käufer im Zeitpunkt des Grundstückskaufs nicht mehr frei waren, ob, wann und wie sie das Grundstück überbauen wollen. Im vorliegenden Fall kann das Gleiche festgestellt werden: Der TU-Werkvertrag wäre nicht abgeschlossen worden, wenn nicht die Sicherheit bestanden hätte, durch Ausübung des Kaufrechts ein Grundstück erwerben zu können. Umgekehrt wäre das Grundstück nicht erworben worden, wenn nicht bereits ein Werkvertrag und die Baubewilligung vorgelegen hätten. Das Bundesgericht hat das genannte Urteil des Verwaltungsgerichts bestätigt und festgehalten, es lasse sich dem Wortlaut von Art. 6a HG nicht entnehmen, dass die Handänderungssteuer nur dann auf dem Gesamtpreis für Land und Werk geschuldet ist, wenn der Grundstücksverkäufer und der Bauunternehmer zusammenwirkten (BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006, E. 2.3).

6.

6.1 Die JGK verkennt nicht, dass seine bisherige Praxis und diejenige des Verwaltungsgerichts im Schrifttum kritisiert wurden. TONI AMONN (Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten, in BN 2011 S. 154 ff.) – der auch von der Beschwerdeführerin zitiert wird – setzt sich insbesondere mit VGE 100.2010.45 vom 8.10.2010 auseinander. 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).

6.2 ROLAND PFÄFFLI (Rechtsprechung und ausgewählte Rechtsfragen 2015, in BN 2015 S. 196) weist in seinen Bemerkungen zum oben (E. 4.2) zitierten VGE 2012/470 vom 5.1.2015 auf die in der Praxis nicht ganz einfache Abgrenzung zwischen einem reinen Baulandkauf und einem Kauf eines schlüsselfertigen Hauses hin. Er legt dar, dass die Handänderungssteuer in der Regel nur vom Baulandpreis erhoben werde, wenn jemand ein unüberbautes Grundstück kaufe, für welches er als Bauherr auftrete, ein Baubewilligungsgesuch einreiche und entsprechende Werkverträge für seine Baute selbst abschliesse (oder einen Generalunternehmer damit beauftrage). Es spiele dabei grundsätzlich keine Rolle, in welchem Zeitpunkt der Kauf- bzw. der Werkvertrag abgeschlossen worden sei. Es liege nämlich auf der Hand, dass ein potentieller Käufer eines Baugrundstückes sich bei einem Architekten oder Generalunternehmer vorgängig über die Überbaumöglichkeiten des zu erwerbenden Grundstücks erkundige. Es sei deshalb durchaus verständlich, dass ein entsprechender

Werkvertrag vor der Unterzeichnung des Baulandkaufes abgeschlossen werde (selbstverständlich unter dem Vorbehalt, dass der Baulandkauf überhaupt zustande komme). Abschliessend stellt der Autor fest, dass die Reihenfolge der Unterzeichnung der Verträge allein keine selbständige Bedeutung habe. Sie sei jedoch im Einzelfall im Zusammenhang mit anderen Kriterien zur Beurteilung heranzuziehen, was in der Rechtsprechung dokumentiert sei.

6.3 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. Das Verwaltungsgericht hielt fest, entgegen der Ansicht von TONI AMONN sei es für Zusammenrechnung nicht erforderlich, dass der Verkäufer auf das Zustandekommen des Werkvertrags eingewirkt habe. Art. 6a HG habe eine Ungleichbehandlung verhindern wollen von Käufern bestehender Bauten und solchen, die eine künftige Baute erwerben. Entscheidend sei deshalb die Situation des Käufers im Moment des Landkaufs. Wer diese Situation herbeigeführt habe bzw. was die Gründe seien, weshalb sich die Käuferschaft in einer Situation fehlender Dispositionsfreiheit befinde, sei aus Rechtsgleichheitsgesichtspunkten nicht von Bedeutung (E. 4.2). Massgebendes Kriterium sei der Wille des Käufers (E. 4.3).

6.4 Im Vortrag zu Art. 6a HG (Nachtrag zum Vortrag des Regierungsrats vom 19.3.1997, in Tagblatt Grosser Rat 1998, Beil. 22, S. 10, Erläuterung zu Art. 6a) wird in Bezug auf Art. 6a HG ausgeführt, dass mit der vom Verwaltungsgericht mit Urteil vom 23. Dezember 1996 (BVR 1997 S. 344 ff.) eingeführten und heute angewendeten Praxis eine früher bestehende Ungleichbehandlung von Käufern bestehender Bauten und solchen, die eine künftige Baute erwerben, beseitigt worden sei. Früher sei steuerlich bevorzugt worden, wer das Grundstück erworben habe, solange die Baute noch nicht oder erst teilweise errichtet war. Wer zu in späteren Zeitpunkt das fertig erstellte Haus erworben habe, habe die Handänderungssteuer auf dem Gesamtpreis bezahlen müssen. Es sei jedoch nicht einzusehen, weshalb die Käuferschaft einer noch nicht fertig gestellten Baute massiv weniger Steuern bezahlen sollte als die Käuferschaft des fertig erstellten Hauses. Wie sogleich (unten E. 6.5) ausgeführt wird, muss diese Gleichstellung auch herbeigeführt werden, wenn der Werkvertrag nicht mit dem Landverkäufer, sondern mit einem Dritten abgeschlossen wurde.

6.5 Im Zentrum steht somit der Vertragswille des Käufers, eine schlüsselfertige Baute zu erwerben. Dieser Wille liegt sowohl dem Kaufvertrag als auch dem Werkvertrag zu Grunde, da es letztlich um die Übertragung des Rechtes am Land als auch an der künftigen Sache geht. Dass auch der Wille des Verkäufers sich auf die Übertragung der künftigen Sache an den Käufer beziehen muss, ist nicht zwingend erforderlich. Mit Art. 6a HG sollte nach dem Willen des Gesetzgebers verhindert werden, dass der Käufer einer schlüsselfertigen Baute

steuerlich gegenüber einem Käufer einer bestehenden Baute bevorzugt wird. Dies ist jedoch nur sichergestellt, wenn in jedem Fall – unabhängig von der Einflussnahme des Verkäufers auf den Werkvertrag – geprüft wird, ob der Kaufvertrag und der Werkvertrag so verbunden sind, dass der Käufer eine schlüsselfertige Baute erwirbt. Es ist daher auch möglich, dass der Käufer beim Abschluss des Kaufvertrages ausschliesslich durch eigene Entscheide in Bezug auf den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute nicht mehr frei ist. Würde, wie es die Beschwerdeführerin verlangt, dann nicht von einer schlüsselfertigen Baute i.S. von Art. 6a HG ausgegangen, wenn der Verkäufer keinen Einfluss auf den Abschluss des Werkvertrages durch den Käufer nehmen würde, würde wiederum eine privilegierte Fallgruppe geschaffen, die gegenüber anderen (Käufer von fertigen Bauten und solchen, die vom Verkäufer Vorgaben bezüglich des Werkvertrages erhalten) geschaffen. Dies wäre mit dem Zweck von Art. 6a HG aber nicht vereinbar.

7.

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin durch eigene Entscheide die Situation herbeigeführt, dass sie im Zeitpunkt des Eigentumserwerbs (also bei der Ausübung des Kaufsrechts) daran gebunden war, das zuvor im TU-Werkvertrag vom 15. April 2014 festgelegte und baubewilligte Projekt zu verwirklichen. Eine solche Selbstbindung reicht nach der zitierten Rechtsprechung aus, um die gegenseitige Abhängigkeit von Kauf- und Werkvertrag zu begründen. Es ist nicht notwendig, dass der Landverkäufer bei der Gestaltung des Werkvertrags mitwirkt. Die Abhängigkeit der beiden Verträge besteht auf der anderen Seite darin, dass die Beschwerdeführerin das Kaufsrechts ausüben musste, weil der Werkvertrag bereits abgeschlossen war und die Baubewilligung vorlag. Diese faktische Verpflichtung hat sich die Beschwerdeführerin selbst auferlegt und gründet sich nicht, wie die Beschwerdeführerin unterstellt (Beschwerdeschrift S. 20), auf Ziff. 15.1 des TU-Werkvertrages, welche vorsieht, dass das Grundstück nach Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung durch Ausübung des Kaufsrechts erworben werde. Die Beschwerdeführerin hält zu Recht fest, diese Bestimmung des TU-Werkvertrages entfalte bezogen auf den Grundstückkauf keinerlei rechtliche Wirkungen, weil der TU-Unternehmer nicht Eigentümer des Grundstücks sei und die Beschwerdeführerin nicht zu einem Kauf des Grundstücks verpflichtet könnte. Grund für die Abhängigkeit der Verträge und zur Anwendung von Art. 6a HG ist vielmehr die von der Beschwerdeführerin gewählte Vorgehensweise, nämlich die vorgängige Sicherung des Grundstücks mittels Kaufsrechts, anschliessend der Abschluss des Werkvertrags und das Einholen der Baubewilligung und zuletzt der Erwerb des Grundstücks.

Aus diesen Gründen ist vorliegend ausser auf dem Kaufpreis von Fr. 1'760'000.– zusätzlich eine Handänderungssteuer auf dem Werkvertragspreis von Fr. 22'293'518.— (exkl. Mehrwertsteuer) zu entrichten. Die Bemessungsgrundlage beträgt somit Fr. 24'053'518.–, woraus sich eine

Handänderungssteuer von Fr. 432'963.30 ergibt. Die Beschwerde ist abzuweisen.

8.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführer die entstandenen Verfahrenskosten sowie ihre eigenen Parteikosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 und Abs. 3 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]).

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion in der Höhe von pauschal Fr. 2000.– werden der X. _____ AG zur Bezahlung auferlegt. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

3.

Parteikosten werden nicht gesprochen.