



Direktion für Inneres und Justiz

Münstergasse 2
3000 Bern 8
+41 31 633 76 78 (Telefon)
+41 31 634 51 54 (Fax)
Info.ra.dij@be.ch
www.be.ch/ra-dij

Unsere Referenz:
2016.JGK.6543 (vorher: 32.13-16.50)

Beschwerdeentscheid vom 26. April 2022

Handänderungssteuer (schlüselfertige 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.*
- c Die noch nicht in Kraft getretene Änderung von Art. 6a HG (vom Grossen Rat am 16. September 2021 beschlossen) hat keine Vorwirkung auf den vorliegenden Fall.*

Eine gegen diesen Entscheid erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat das Verwaltungsgericht am 23. April 2024 abgewiesen (VGE 100.2022.149)

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.*

c La modification de l'article 6a LIMu (approuvée par le Grand Conseil en date du 16 septembre 2021), lequel n'est pas encore entré en vigueur dans sa nouvelle teneur, n'influe en rien sur la présente affaire.

Le 23 avril 2024, le Tribunal administratif a rejeté un recours de droit administratif formé contre cette décision sur recours (ATA 100.2022.149).

Sachverhalt

A.

Mit Vertrag vom 16. Juli 2015 räumte die Einwohnergemeinde B._____ der X._____ AG ein Kaufrecht an ihrem Grundstück B._____ Gbbl. Nr. 10 ein. Vereinbart wurde ein Kaufpreis von Fr. 171'000.–.

Am 26. November 2015 erklärte die X._____ AG die Ausübung des Kaufrechts. Der verurkundende Notar C._____ meldete in der Folge den Kauf beim Grundbuchamt A._____ (fortan: Grundbuchamt) an. Der Notar deklarierte die Handänderungssteuer auf dem Preis des Grundstücks von Fr. 171'000.–.

B.

Das Grundbuchamt veranlagte mit Verfügung vom 18. August 2016 die Handänderungssteuer nebst dem Grundstückspreis von Fr. 171'000.– zusätzlich auf dem Werkpreis von Fr. 2'005'611.–, was zu einer Bemessungsgrundlage von Fr. 2'176'611.– führte. Daraus ergab sich eine Handänderungssteuer von Fr. 39'179.–.

Mit Einspracheverfügung vom 14. November 2016 bestätigte das Grundbuchamt seine Veranlagungsverfügung vom 18. August 2016 und die Bemessungsgrundlage von Fr. 2'176'611.– bzw. die Handänderungssteuer von Fr. 39'179.–.

C.

Am 7. Dezember 2016 hat die X._____ AG bei der damaligen Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (heute: Direktion für Inneres und Justiz [DIJ]) Beschwerde gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamts vom 14. November 2016 erhoben. Sie beantragt, die Einspracheverfügung vom 14. November 2016 sei aufzuheben und die Handänderungssteuer auf Fr. 3'078.– festzusetzen. Im Weiteren hat sie beantragt, das Beschwerdeverfahren sei bis zu einem rechtskräftigen Entscheid im Verfahren 32.13-16.11 zu sistieren.

In seiner Vernehmlassung vom 12. Januar 2017 beantragt das Grundbuchamt, die Beschwerde sei abzuweisen und die Handänderungssteuer auf Fr. 39'179.– festzusetzen.

D.

Mit Verfügung vom 17. Februar 2017 hat das instruierende Rechtsamt der DIJ das Verfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss des Beschwerdeverfahrens 32.13-16.11 (neu: 2016.JGK.6543) eingestellt. Beschwerdeführerin in diesem Verfahren war ebenfalls die X._____ AG, welche eine Einspracheverfü-

gung des Grundbuchamts A._____ vom 28. Dezember 2015 i.S. B._____ Gbbl. Nr. 100 angefochten hatte. Die DIJ wies die Beschwerde mit Entscheid vom 29. Januar 2019 ab. Das Verwaltungsgericht schliesslich wies mit Urteil 100.2019.83 vom 17. August 2020 die Beschwerde der X._____ AG ab, soweit es darauf eintrat. In der Folge hat das Rechtsamt der DIJ mit Verfügung vom 21. Oktober 2020 die Einstellung aufgehoben.

Mit Brief vom 16. November 2020 hat die Beschwerdeführerin an ihrer Beschwerde festgehalten.

Die X._____ AG hat mit Datum vom 23. Dezember 2020 eine Replik eingereicht.

Die Direktion für Inneres und Justiz zieht in Erwägung:

1.

Nach Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuern (HG; BSG 215.326.2) können Einspracheverfügungen des Grundbuchamts bei der DIJ 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 Grundstückerwerb bemessen (Art. 6 Satz 1 HG). Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die der Erwerber oder die Erwerberin dem Veräusserer oder der Veräusserin oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (Art. 6 Satz 2 HG). Bei Kaufverträgen über eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit und bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit erworben wird, ist die Steuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu bemessen (Art. 6a HG).

3.

3.1 Die Veranlagung der Handänderungssteuer auf dem Preis des Grundstücks und des Werkvertrags wurde vom Grundbuchamt wie folgt begründet: Der Totalunternehmer (TU)-Werkvertrag habe namentlich die Erstellung des schlüsselfertigen und betriebsbereiten Wiederaufbaus des ehemaligen Vereinshauses als Ärztezentrum gemäss Baubeschrieb vom 15. Juli 2015 zum Gegenstand (Ziff. 1.1 und 3.1 des TU-Werkvertrags). Die Planungsphase sei zu diesem Zeitpunkt bereits abgeschlossen gewesen, da gleichentags das Baugesuch eingereicht worden sei. Damit habe sogar im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufrechtsvertrags bereits ein detailliertes Bauprojekt bestanden, und im Zeitpunkt der tatsächlichen Handänderung sei sodann die Baubewilligung rechtskräftig und der TU-Werkvertrag wirksam geworden. Bereits in der Präambel des Kaufrechtsvertrages sei festgehalten, dass die Einsprecherin die Umset-

zung der Zentrumsüberbauung verfolge. Die Einsprecherin könne nicht federführend gewesen sein, da sie erst nach Abschluss der Gesamtplanung überhaupt in Erscheinung getreten sei.

Dass der TU-Werkvertrag das Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung sowie die Ausübung des Kaufsrechts zur Bedingung gehabt habe, zeige gerade die gegenseitige Abhängigkeit der Verträge. Umgekehrt zeige auch die Wahl des Mittels der Einräumung eines Kaufsrechts anstelle eines Kaufvertrages, dass der Landerwerb in Abhängigkeit zur rechtskräftigen Baubewilligung für das bereits geplante Projekt stehe und das Bauland ohne die Möglichkeit zur Realisierung des gemäss TU-Werkvertrag umschriebenen Projektes nicht erworben worden wäre. Der Wille der Käuferschaft sei auf die Übertragung der schlüsselfertigen Baute gerichtet gewesen, welche Teil der Gesamtplanung bilde.

Die Verkäuferschaft sei an der Planung der Gesamtüberbauung massgeblich beteiligt gewesen, und dies nicht bloss als Behörde, sondern vorab als Eigentümerin des Baulandes. Aus dem Erläuterungsbericht zur Teil-Überbauungsordnung E._____ gehe klar hervor, dass die Gemeinde diese Planung mit der heutigen TU-Werkunternehmerin vorgenommen habe. Die Käuferschaft habe als Investorin ein bereits geplantes Projekt sowie das dazugehörige Bauland als Gesamtpaket erworben. Zwischen der Verkäuferschaft und der Werkunternehmerin hätten aus der Gesamtplanung offensichtlich gleichgerichtete Interessen bestanden, die ihrerseits ein Indiz für die gegenseitige Abhängigkeit der Verträge darstellten.

3.2 Die Beschwerdeführerin führt in ihrer Beschwerde aus, bei Dreiparteienverhältnissen sei eine enge Zusammenarbeit zwischen Verkäufer und Werkunternehmer erforderlich, die darauf hinauslaufe, dass sich der Käufer nicht um das Projekt zu kümmern brauche. Demnach könne im vorliegenden Fall keine Zusammenrechnung stattfinden. Es sei die Käuferin, die sich vollständig um die Ausarbeitung eines Überbauungsprojekts gekümmert habe. Die Verkäuferschaft sei weder in die Projektierung noch in die Projektrealisierung involviert gewesen. Das Bauprojekt sei durch die Beschwerdeführerin zusammen mit der TU-Unternehmerin als sinnvolle Ergänzung der Bauten auf dem Grundstück Nr. 100 selber entwickelt worden. Der Wille der Verkäuferschaft sei einzig und allein auf die Eigentumsübertragung des Baulands gerichtet gewesen. Nicht von Belang sei entgegen der Vorinstanz, dass sich die Verkäuferschaft im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeit mit dem Ausarbeiten einer Überbauungsordnung im betroffenen Gebiet befassen musste. Dieser Umstand sei gerade nicht in die privatrechtliche Ausgestaltung des Kaufsrechts eingeflossen. Dass sich die Käuferschaft an die bereits «eingearbeitete» Unternehmerin gewandt habe, könne ihr nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Die Dispositionsfreiheit der Beschwerdeführerin sei im Zeitpunkt des zivilrechtlichen Landerwerbs zwar möglicherweise eingeschränkt gewesen, jedoch nicht aufgrund einer Vereinbarung mit der Verkäuferschaft oder einer mit dieser verbundenen Drittperson, sondern infolge vorgängiger eigener Dispositionen, die mit der Verkäuferschaft in keiner Weise etwas zu tun gehabt hätten. Die Verkäuferschaft habe an den Werkvertragsverhandlungen in keiner Weise aktiv mitgewirkt. Hinsichtlich des Abschlusses des Werkvertrages sei einzig die Beschwerdeführerin aktiv gewesen. Der Wille der Parteien des Kaufsrechts- und späteren Grundstückkaufvertrages sei einzig und allein auf die Übereignung des Landes beschränkt gewesen, sofern die Erwerberin hierfür eine Baubewilligung erwirken konnte. Die Beschwerdeführerin habe

sodann mit dem Landerwerb auch kein Bauprojekt übernommen; sie habe ein solches selber entwickelt, respektive durch die von ihr beauftragte Y. _____ AG entwickeln lassen.

Vorliegend sei zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin das Grundstück nicht mittels Kaufvertrag, sondern im Rahmen eines Kaufrechtsvertrages erworben habe. Der Bauwillige habe auf dem Weg des Kaufrechts die Möglichkeit, in Ruhe abzuklären, ob und gegebenenfalls wie das Grundstück überbaut werden könnte.

Der Bestand einer Überbauungsordnung bedeute für einen Erwerber nicht, dass er eine schlüsselfertige Baute kaufe. Ein Erwerber unterwerfe sich damit höchstens den öffentlich-rechtlichen Bauvorschriften, welche für ein bestimmtes Grundstück bestehen. Gleichwohl bleibe es in der Verantwortung der Käuferschaft, ein der Überbauungsordnung entsprechendes Bauprojekt zu entwickeln und die hierfür notwendigen Verträge abzuschliessen. Die Käuferschaft habe im vorliegenden Fall bis auf die öffentlich-rechtliche Ausgangslage keine Restriktionen gehabt, was die Planung oder die beteiligten Unternehmen angehe. Dass öffentlich-rechtliche Bestimmungen zu einer Abhängigkeit von Kauf- und Werkvertrag führen, sei weder im Sinne der gesetzlichen Bestimmung noch der einschlägigen Rechtsprechung. Doch selbst unter Berücksichtigung der Überbauungsordnung müsse anerkannt werden, dass trotz vorgesehenem Wiederaufbau des Vereinshauses in der Überbauungsordnung kein konkretes Bauprojekt festgelegt worden sei. Der Zeitpunkt, in dem der Bauwillige in seiner Entscheidung, wie und wann er das Grundstück überbauen will, noch frei sein muss, sei hier der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses über das Kaufrecht, nicht derjenige der Ausübung des Kaufrechts. Die Beschwerdeführerin sei zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufrechtsvertrags weder zum Landkauf noch zum Abschluss eines Werkvertrages verpflichtet gewesen. Die Dispositionsfreiheit der Beschwerdeführerin sei demnach im Zeitpunkt der Baulandsicherung vollumfänglich erhalten geblieben. Die Beschwerdeführerin habe gemäss Ziff. 15.1 des TU-Werkvertrages sogar das Recht, ohne finanzielle Nachteile vom Vertrag zurückzutreten, wenn sie aus irgendeinem Grund das Kaufrecht nicht ausüben und somit nicht Eigentümerin des Grundstückes werden sollte. Weil das mit der allfälligen Nichterteilung der Baubewilligung verbundene Risiko nicht bei der Bauherrin, sondern beim Totalunternehmer liege, mangle es in wirtschaftlicher Hinsicht an einem hinreichenden Konnex zwischen Kauf- und Werkvertrag.

Eine Leseart von Ziff. 15.1 des TU-Werkvertrages, welche vorsieht, dass das Grundstück nach Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung durch Ausübung des Kaufrechts erworben wird, 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 die Beschwerdeführerin nicht zu einem Kauf des Grundstücks verpflichten. Zu beachten seien auch die im Werkvertrag vorgesehenen Folgen, sollte das Grundstück nicht erworben werden. In diesem Fall stehe es den Parteien gemäss Ziff. 15.1 Abs. 3 frei, vom TU-Werkvertrag zurückzutreten.

3.3 In ihrer Replik vom 23. Dezember 2020 verweist die Beschwerdeführerin auf die Änderung von Art. 6a HG, die auf die Annahme der Motion Haas (237-2018) zurückgeht. Diese Gesetzesänderung solle zu einer Präzisierung von Art. 6a HG und nicht zu einer materiellen Gesetzesänderung führen. Anstehende Gesetzesänderungen seien bei der Auslegung des geltenden Rechts zu berücksichtigen, soweit

die Revision das geltende Recht nicht ändere, sondern verdeutliche oder konkretisiere. Eine solche Vorberücksichtigung bei der Auslegung und Anwendung des geltenden Rechts sei — im Unterschied zu einer echten Vorwirkung — zulässig und gar geboten. Dieser Präzisierungsbedarf bestehe, weil sich nach Inkrafttreten von Art. 6a HG eine derart extensive Praxis entwickelt habe, dass die jüngste Rechtsprechung zu Art. 6a HG im Widerspruch zum Willen des Gesetzesgebers stehe und somit das Legalitätsprinzip verletze. Entsprechend sei die heutige Praxis per sofort und ohne abzuwarten, bis eine allfällige Gesetzesänderung umgesetzt wurde, nicht mehr anzuwenden. Entsprechend sei am 6. Mai 2019 von der Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern ein Merkblatt betreffend Veranlagungspraxis zu Art. 6a HG erlassen worden. Demgemäss gelte in der Übergangsphase nach der Annahme der Motion bis zum Inkrafttreten der Gesetzesrevision einheitlich die bisher von der Mehrheit der Grundbuchämter angewendete Praxis. Zentrales Element für die Annahme des Kaufs einer schlüsselfertigen Baute sei dabei die tragende, aktive Rolle des Verkäufers. Die «alte» Praxis ist somit in hängigen Rechtsmittelverfahren anzuwenden.

Die Beschwerdeführerin bringt in ihrer Replik ausserdem vor, es sei entgegen der Sistierungsverfügung des instruierenden Rechtsamt der DIJ vom 17. Februar 2017 nicht zutreffend, dass im Beschwerdeverfahren 32.13-16.11, bis zu dessen Ausgang das vorliegende Verfahren sistiert worden sei, der Sachverhalt gleichgelagert sei. Richtig sei, dass sich die Verkäuferschaften und auch das Vorgehen unterscheiden würden. Die Motion Haas verlange eine aktive Rolle der Verkäuferschaft für eine Zusammenrechnung von Land- und Werkpreis, welche vorliegend nicht gegeben sei. Die Schlussfolgerungen im Urteil des Verwaltungsgerichts vom 17. August 2020 (VGE 100.2019.83) im Verfahren 32.13-16.11 könnten nicht unesehen auf den vorliegenden Sachverhalt übertragen werden. Die Verkäuferschaft des Landes sei nicht am TU-Werkvertrag beteiligt gewesen und habe keinerlei Interesse daran gehabt, dass die Käuferschaft mit dieser TU einen TU-Werkvertrag abschliesst. Der Wille der Verkäuferschaft sei somit entgegen den Behauptungen der Vorinstanz einzig und allein auf die Eigentumsübertragung des Baulands gerichtet gewesen. Die Verkäuferschaft habe der Beschwerdeführerin somit keinerlei Vorgaben zum Bauprojekt gemacht. Die Dispositionsfreiheit der Beschwerdeführerin sei im Zeitpunkt des zivilrechtlichen Landerwerbs zwar möglicherweise eingeschränkt, jedoch nicht aufgrund einer Vereinbarung mit der Verkäuferschaft oder einer mit dieser verbundenen Drittperson, sondern nur aufgrund der öffentlich-rechtlichen Bauvorschriften und infolge vorgängiger eigener Dispositionen, die mit der Person der Verkäuferschaft in keiner Weise etwas zu tun gehabt hätten. Für die Beurteilung der Anwendbarkeit von Art. 6a HG sei einzig und alleine das privatrechtliche Verhältnis zwischen der Gemeinde als Verkäuferschaft und der Beschwerdeführerin als Käuferin massgebend.

4.

4.1 Am 16. September 2021 hat der Grosse Rat in Umsetzung der Motion Haas (237-2018) eine Änderung von Art. 6a HG beschlossen. Die Inkraftsetzung ist für 1. Mai 2022 vorgesehen. Es fragt sich, ob diese Änderung vorliegend bereits zu berücksichtigen ist. Die Beschwerdeführerin bringt vor, bereits vor Inkrafttreten der Änderung sei die «alte» Praxis anzuwenden, deren Festschreibung im HG die Motion Haas ver-

lange. Diese Gesetzesänderung solle zu einer Präzisierung von Art. 6a HG und nicht zu einer materiellen Gesetzesänderung führen, weshalb sie bei der Auslegung des geltenden Rechts zu berücksichtigen sei.

4.2 In zwei Urteilen vom 17. August 2020 (VGE 100.2019.83 und VGE 100.2019.118, je E. 4.2) äusserte sich das Verwaltungsgericht zur Frage, ob eine geplante Gesetzesrevision eine Vorwirkung entfalten kann. Im erstgenannten Rechtsstreit (VGE 100.2019.83) war ebenfalls die X._____ AG Beschwerdeführerin. Diese hatte wie im vorliegenden Fall argumentiert, die Stossrichtung der angenommenen Motion Haas sei bereits vor der Inkraftsetzung der künftigen Änderung von Art. 6a zu berücksichtigen. Das Verwaltungsgericht wies darauf hin, unter Umständen könne eine Gesetzesrevision, die noch nicht in Kraft getreten ist, bei der Auslegung einer Norm berücksichtigt werden. Das gelte namentlich, wenn das geltende System nicht grundsätzlich geändert werden soll und nur eine Konkretisierung des geltenden Rechtszustands angestrebt wird oder Lücken des geltenden Rechts ausgefüllt werden sollen (BGE 141 II 297 E. 5.5.3, 110 11 193 E. 5d; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 307). In dem vom Verwaltungsgericht zu beurteilenden Fall war im Zeitpunkt des Urteils (17. August 2020) noch nicht klar, wie die Motion Haas umgesetzt wird und welche Änderungen von Art. 6a HG damit verbunden sein werden. Der Grosse Rat hat die Änderung von Art. 6a HG erst am 16. September 2021 beschlossen. Für das Verwaltungsgericht bestand daher kein Anlass, von seiner bisherigen Rechtsprechung zu Art. 6a HG abzuweichen. Das Verwaltungsgericht hielt im Übrigen fest, entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin laufe die Motion nicht bloss auf eine Präzisierung, sondern auf eine Rechtsänderung hinaus (E. 4.2).

4.3 Im Lichte der hiervor zitierten verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung beurteilt sich der vorliegende Fall wie folgt: Die Änderung vom 16. September 2021 ist vom Grossen Rat beschlossen worden, aber noch nicht in Kraft getreten. Mit dem Verwaltungsgericht geht die DIJ davon aus, dass die Änderung vom 16. September 2021 eine Rechtsänderung bedeutet. Art. 6a HG wird mit einem neuen Absatz 2 ergänzt, der lautet: «Eine Verbindung von Kauf- und Werkvertrag im Sinne von Absatz 1 liegt vor, wenn beim Abschluss des Kaufvertrags eine vertragliche Bindung zwischen der Veräusserin oder dem Veräusserer oder einer dieser oder diesem nahe stehenden Person und der Erwerberin oder dem Erwerber hinsichtlich eines aktuellen oder künftigen Werkvertrags besteht» (Referendumsvorlage unter «www.gr.be.ch/de/start/geschaeft/geschaeftssuche», Suche nach «2019.JGK.2993»). Wie der neue Wortlaut von Art. 6a HG dereinst ausgelegt wird, wenn er Gesetzeskraft erlangt hat, muss hier offengelassen werden. Massgebend für den vorliegenden Fall ist der Wortlaut von Art. 6a HG, wie er zum Zeitpunkt der angefochtenen Verfügung der Vorinstanz vom 8. März 2019 bestanden hat. Es besteht kein Anlass, eine Vorwirkung der künftigen Bestimmung anzunehmen.

In den Urteilen vom 17. August 2020 (VGE 100.2019.83 und VGE 100.2019.118, je E. 4.2) hat sich das Verwaltungsgericht auch zum Merkblatt vom 6. Mai 2019 betreffend Veranlagungspraxis zu Art. 6a HG geäussert, das die Geschäftsleitung der Grundbuchämter Bern aufgrund der Motion Haas herausgegeben und per sofort in Kraft gesetzt hatte (vgl. «www.gba.dij.be.ch/de/start/grundbuch/rechtliches/handbuchinklweisungen.html»). Das Verwaltungsgericht hat das Merkblatt für die Beurteilung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde als nicht verbindlich bezeichnet. Diese Feststellung gilt auch für die DIJ bei der Beurteilung der vorliegenden Beschwerde, zumal das Merkblatt erst nach Erlass der Einspracheverfügung der Vor-

instanz vom 8. März 2019 in Kraft gesetzt worden ist. Inwieweit das Merkblatt zur Auslegung des künftigen Wortlauts von Art. 6a HG herangezogen werden könnte, kann offengelassen werden.

5.

5.1 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 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).

5.2 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 bilden 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 Ab-

schluss 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.; VGE 23437 vom 28.5.2009).

6.

6.1 Am 20. November 2013 schlossen die Einwohnergemeinde B._____ (Eigentümerin des Grundstücks Nr. 10), die Erbgemeinschaft D._____ (Eigentümerin des Grundstücks Nr. 100) und die Y._____ AG einen Planungs- und Infrastrukturvertrag. Nicht beteiligt am Vertrag war die Beschwerdeführerin. Vertragszweck ist die Ausarbeitung einer Überbauungsordnung sowie die gemeinsame Regelung der Erschliessung, damit baureifes Land entsteht (Art. 1). Nebst den Grundstücken Nrn. 10 und 100 sind weitere Parzellen betroffen, die nicht im Eigentum von Vertragsparteien stehen (Art. 4). Die Überbauungsordnung soll durch die Gemeinde und die Y._____ AG als «Planungsteam» ausgearbeitet werden (Art. 5-9). Der grösste Teil der Kosten für die Planungsarbeiten wird von der Y._____ AG getragen (Art. 12). Die Eigentümer der Grundstücke Nrn. 10 und 100 vereinbarten den gemeinsamen Verkauf ihrer Parzellen (Art. 45 und 46). Ein konkretes Bauprojekt ist nicht Gegenstand des Vertrags. Der Vertrag belegt, dass die Einwohnergemeinde B._____ in ihrer Eigenschaft als Planungsbehörde – und nicht als Eigentümerin des Grundstücks Nr. 10 – die Planung des Areals in die Wege leitete. Dass mit der Y._____ AG ein Totalunternehmer bei der Ausarbeitung der Überbauungsordnung mitwirkte, ist nicht ungewöhnlich.

6.2 Am 11. August 2014 wurde die Überbauungsordnung E._____ erlassen. Planungszweck ist gemäss Art. 1 der Überbauungsvorschriften u.a. die Realisierung eines Alters- und Pflegeheims und der Wiederaufbau des «Vereinshauses» (ehemaliges Schul- und Gemeindehaus). Für das «Vereinshaus» ist ein eigenes Baufeld vorgesehen, dessen Gestaltung in Anhang 1 im Detail geregelt ist (Art. 10 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 3 der Überbauungsvorschriften). Nach Ansicht der Vorinstanz (angefochtene Verfügung S. 3/4) geht aus dem Erläuterungsbericht zur Überbauungsordnung (Ziff. 1.6) hervor, dass die Gemeinde und die Y._____ AG gleichgerichtete Interessen hatten, um das Grundstück Nr. 10 zu überbauen. Die Überbauungsordnung enthalte bereits detaillierte Festlegungen. Die Beschwerdeführerin habe, indem sie beim Kauf des Grundstücks mit der Y._____ AG habe zusammenwirken müssen, als Investorin das Projekt gekauft und keine Entscheidungsfreiheit mehr gehabt. Die Beschwerdeführerin dagegen betont, dass die Gemeinde die Überbauungsordnung als Planungsbehörde erarbeitet habe, während sie den Landverkauf jedoch als Private getätigt habe.

Nach Art. 88 des Baugesetzes vom 9. Juni 1985 (BauG; BSG 721.0) bestimmen die Gemeinden, soweit erforderlich, mit Überbauungsordnungen näher, wie bestimmte Teile des Gemeindegebietes zu überbauen, zu gestalten, freizuhalten oder zu schützen sind. Die Überbauungsordnung kann sich namentlich beziehen auf die Erschliessung des Gebietes und die von der Gemeinde und den Grundeigentümern

dafür zu erbringenden Leistungen (Bst. a), die öffentlichen Einrichtungen, Verkehrsanlagen, Industriegeleise und dergleichen (Bst. b); Orts- und Quartierzentren (Bst. c), Art, Zahl, Lage und Gestaltung von Bauten und Baugruppen (Bst. d), die Aussenräume (einschliesslich der Strassen, Gassen, Plätze, Durchgänge) und die Umgebung von Bauten und Anlagen (...) (Bst. e), Bauten und Anlagen, die aus Gründen der Ortsbild- und Landschaftsgestaltung erhalten oder wiederhergestellt werden müssen (Bst. f).

Die Überbauungsordnung E._____ gibt die für das vorliegend im Streit liegende Grundstück Nr. 10, auf dem das «Vereinshaus» wiederaufgebaut werden muss, die Nutzung und die äussere Dimension des Gebäudes bereits im Detail vor. Die Gemeinde hat hier bereits mit der Y._____ AG kooperiert, wobei sich diese Zusammenarbeit auf den Planungsprozess bezogen hat und nicht auf den künftigen Verkauf des Grundstücks. Die Beschwerdeführerin als künftige Käuferin tritt hier noch nicht in Erscheinung. Es entspricht dem Zweck einer Überbauungsordnung, Land baureif zu machen, indem die Nutzung und die Erschliessung geregelt werden.

6.3 Am 16. Juli 2015 räumte die Einwohnergemeinde B._____ der Beschwerdeführerin an ihrem Grundstück Nr. 10 ein Kaufsrecht ein. Im Unterschied zum Sachverhalt im Verfahren 32.13-16.11 (Grundstück Nr. 100) ist im Vertrag kein Projekt erwähnt, bei dessen Verzögerung das Kaufsrecht verlängert wird. Der Grund dürfte darin liegen, dass gleichentags der *Werkvertrag* abgeschlossen wurde, weshalb eine Absicherung nicht notwendig war. Der Totalunternehmer-Werkvertrag vom 16. Juli 2015 zwischen der Beschwerdeführerin und der Y._____ AG bezweckt den Bau eines Ärzteentrums auf dem Grundstück Nr. 10 (Ziff. 1.1). Bedingung für den Vertrag ist der Erwerb dieser Parzelle, der gestützt auf das (gleichentags eingeräumte) Kaufsrecht erfolgen soll. Als Bedingung für den Erwerb wird seinerseits das Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung bis 31. Dezember 2016 erwähnt (Ziff. 15.1). Der Rücktritt vom Werkvertrag ist durch beide Vertragsparteien möglich, wenn eine der beiden Bedingungen (Eigentumserwerb und Baubewilligung) nicht erfüllt sind (Ziff. 15.1). Der Bauherr ist nicht berechtigt, das Projekt mit einem anderen Partner durchzuführen, es sei denn, die Y._____ AG akzeptiert dies (Ziff. 15.1). Die Einwohnergemeinde B._____ tritt im Werkvertrag nicht in Erscheinung. Die Verbindung zwischen ihr und der Werkunternehmerin beschränkt sich auf den Planungs- und Infrastrukturvertrag und die Ausarbeitung der Überbauungsordnung E._____. Inhalt des Werkvertrags ist die Erstellung des schlüsselfertigen Ärztehauses zu einem Pauschalpreis (Ziff. 1) und mit festen Terminen (Ziff. 8.1). Änderungen auf Wunsch des Auftraggebers sind die Ausnahme (Ziff. 5). Die Totalunternehmerin schliesst die Verträge mit den Subunternehmern, wobei einige schon feststehen (Ziff. 10). Das Vertragswerk – insbesondere dessen Ziff. 15.1 – macht deutlich, dass der Werkvertrag nicht ohne den Kaufrechtsvertrag abgeschlossen worden wäre. Wie es sich umgekehrt verhält, nämlich ob der Kaufrechtsvertrag in Abhängigkeit vom Werkvertrag steht, ist hiernach (Ziff. 6.3) zu prüfen. Die Beschwerdeführerin argumentiert hierzu, dass sie nicht gezwungen gewesen sei, das Baurecht auszuüben.

Ebenfalls am 16. Juli 2015 reichte die Beschwerdeführerin, vertreten durch die Y._____ AG, das Baugesuch ein, das am 14. Oktober 2015 bewilligt wurde.

6.4 Mit Datum vom 26. November 2015 übte die Beschwerdeführer das Kaufsrecht aus, womit sie das Eigentum am Grundstück Nr. 10 erwarb. Dieser Zeitpunkt ist massgebend für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen für eine Zusammenrechnung des Kaufpreises für das Land und des Werkvertragspreises gegeben sind. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist jedoch 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. 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). Wird ein Kaufsrecht begründet, aber in der Folge nicht genutzt, ist der Vorgang handänderungssteuerrechtlich bedeutungslos. 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 (Urteil des Verwaltungsgerichts 100.2019.83 vom 17.8.2020, E. 5.1). Mit der Begründung des Kaufsrechts 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, für welches sie gleichentags den Totalunternehmer-Werkvertrag abschloss. Aus dem Vertrag über die Einräumung des Kaufsrechts lässt sich nicht ablesen, dass die Kaufsrechtsberechtigte gezwungen war, überhaupt die Parzelle zu kaufen. Im Vertrag bekundete sie bloss die Absicht, die Planung der Zentrumsüberbauung in B._____ voranzutreiben und die Grundstücke Nrn. 100 und 10 zu erwerben (Ziff. 1). Der Werkvertrag hält zwar, wie hiavor (E. 6.3) zitiert – fest, dass Bedingung für den Vertrag der Erwerb dieser Parzelle sei, der gestützt auf das Kaufsrecht erfolgen solle. Der Werkvertrag ermöglicht jedoch beiden Parteien, vom Vertrag zurückzutreten, falls das Grundstück Nr. 10 nicht erworben werden kann. Die Nichtausübung des Kaufsrechts hätte daher dazu geführt, dass der Werkvertrag dahingefallen wäre.

6.5 Nachdem die Beschwerdeführerin das Kaufsrecht ausgeübt hatte, war ihr nicht mehr freigestellt, ob sie das im vier Monate zuvor abgeschlossenen Werkvertrag beschriebene und zuvor baubewilligte Grundstück Nr. 10 von der Y._____ AG überbauen lassen will oder nicht. Ein Rücktritt vom Werkvertrag ohne finanzielle Folgen wäre – abgesehen von der Insolvenz einer Vertragspartei oder einer wesentlichen Vertragsverletzung (Ziff. 15.2 und 15.3 des Werkvertrags) – nur möglich gewesen, wenn entweder die Baubewilligung nicht hätte erteilt oder die Baulandparzelle nicht hätte erworben werden können (Ziff. 15.1 des Werkvertrags). Umgekehrt musste die Beschwerdeführerin das Kaufsrecht ausüben, andernfalls der bereits abgeschlossene Werkvertrag und die bereits erteilte Baubewilligung nutzlos geworden wären. Die gegenseitige Abhängigkeit von Kauf- und Werkvertrag ergibt sich daraus, dass der eine Vertrag Voraussetzung für den anderen ist, und sie beruht auf einer Selbstbindung.

6.6 Zu untersuchen ist die Rolle der Einwohnergemeinde B._____ als Verkäuferin des Landes. Es ist unbestritten, dass sie am Werkvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Y._____ AG nicht beteiligt war. Insbesondere bestehen keine Verbindungen zwischen ihr und dem Totalunternehmer. Wie hiervor (E. 5.2) 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. 5.2 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. März 2006 (in BN 2006 S. 231 E. 3) zugrundeliegenden Fall wurde – wie in der vorliegenden Konstellation – 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 genügte 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 Werkvertrag wäre nicht abgeschlossen worden, wenn nicht die Sicherheit bestanden hätte, durch Ausübung des Kaufsrechts 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 zusammengewirkt (BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006, E. 2.3).

6.7 Die Rolle der Gemeinde als Planungsbehörde und als Verkäuferin des Landes sind auseinanderzuhalten. Den Planungs- und Infrastrukturvertrag hat sie in ihrer Eigenschaft als Planungsbehörde abgeschlossen, um das Areal – dazu gehören neben ihrer eigenen Parzelle Nr. 10 weitere Grundstücke im Eigentum von Privatpersonen – der Baureife zuzuführen (vgl. oben E. 6.1). Die Y._____ AG arbeitete zusammen mit der Gemeinde die Überbauungsordnung E._____ aus. Dass die Y._____ AG in der Folge als Werkunternehmerin die Überbauung des Grundstücks Nr. 10 realisierte – wie bereits die Zentrumsüberbauung mit dem Alters- und Pflegeheim (Grundstück Nr. 100) –, ist kein Beleg für einen direkten Einfluss der Gemeinde auf den Werkvertrag. Ein solches Zusammenwirken ist denn auch nicht Voraussetzung für eine Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werkpreis. In ihrer Eigenschaft als Grundeigentümerin hat die Gemeinde den Kaufsrechtsvertrag mit der Beschwerdeführerin abgeschlossen, um das Grundstück Nr. 10 einem bauwilligen neuen Eigentümer verkaufen zu können, falls das Kaufsrecht ausgeübt wird. Eine Bindung an einen bestimmten Werkunternehmer geht aus dem Werkvertrag nicht hervor. Dass für die Überbauung die öffentlich-rechtlichen Bauvorschriften einzuhalten sind, versteht sich von selbst. Die Überbauung des Grundstücks Nr. 10 (Wiederaufbau des «Vereinshauses») wird durch die Vorschriften der Überbauungsordnung E._____ detailliert vorgegeben. Angesichts der Vorgeschichte der Planung steht

fest, dass die Gemeinde das Kaufsrecht nur jemandem einzuräumen gewillt war, der die Überbauung des Grundstücks Nr. 10 nach den Vorgaben der Überbauungsordnung realisieren wird. Vorgaben an einen bestimmten Werkvertrag oder Werkunternehmer waren damit jedoch nicht verbunden.

7.

7.1 Die DIJ verkennt nicht, dass seine bisherige Praxis und diejenige des Verwaltungsgerichts im Schrifttum kritisiert wurden. Die Beschwerdeführerin nimmt darauf ausdrücklich Bezug (Rz. 28 ff.). 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. Oktober 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).

7.2 ROLAND PFÄFFLI (Rechtsprechung und ausgewählte Rechtsfragen 2015, in BN 2015 S. 196) weist in seinen Bemerkungen zum oben (E. 5.2) zitierten VGE 2012/470 vom 5. Januar 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.

7.3 Diese aus der Entstehungsgeschichte von Art. 6a HG hergeleiteten Überlegungen sind durchaus bedenkenswert. Für die DIJ ist indessen in rein rechtlichen Auslegungsfragen wie der vorliegenden die Praxis des Verwaltungsgerichts die primäre und verbindliche Rechtsquelle. Das Verwaltungsgericht hielt in VGE 100.2016.267 vom 12. September 2017 (vgl. oben E. 5.1) 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).

7.4 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 einem 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 (hiernach E. 6.5) ausgeführt wird, muss diese Gleichstellung auch herbeigeführt werden, wenn der Werkvertrag nicht mit dem Landverkäufer, sondern mit einem Dritten abgeschlossen wurde.

7.5 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 Gruppen (Käufern von fertigen Bauten und solchen, die vom Verkäufer Vorgaben bezüglich des Werkvertrages erhalten) ungleich behandelt würde. Dies wäre mit dem Zweck von Art. 6a HG aber nicht vereinbar.

8.

Im vorliegend zu beurteilenden Fall hat die Beschwerdeführerin durch eigene Entscheide die Situation herbeigeführt, dass sie im Zeitpunkt des Eigentumserwerbs (also bei der Ausübung des Kaufrechts) daran gebunden war, das zuvor im Werkvertrag vom 16. Juli 2015 festgelegte und baubewilligte Projekt zu verwirklichen. Welchen Einfluss die Beschwerdeführerin auf die Ausgestaltung des Werkvertrags hatte, geht

aus den Akten nicht hervor. Aus den Umständen ist zu schliessen, dass nur die Y._____ AG als Werkunternehmerin in Frage gekommen ist, weil diese bereits die Überbauungsordnung E._____ mitausgearbeitet hatte, die Beschwerdeführerin hingegen als blosser Investorin aufgetreten ist.

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 Kaufsrecht ausüben musste, weil der Werkvertrag bereits abgeschlossen war und die Baubewilligung vorlag (vgl. auch E. 5.3 hiervor). Diese faktische Verpflichtung hat sich die Beschwerdeführerin selbst auferlegt und gründet sich nicht, wie die Beschwerdeführerin unterstellt (Beschwerdeschrift Rz. 55), 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 eines Kaufsrechts, der gleichzeitige 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. 171'000.– zusätzlich eine Handänderungssteuer auf dem Werkvertragspreis von Fr. 2'005'611.– (exkl. Mehrwertsteuer) zu entrichten. Die Bemessungsgrundlage beträgt somit Fr. 2'176'611.–, woraus sich eine Handänderungssteuer von Fr. 39'179.– ergibt. Die Beschwerde ist abzuweisen.

9.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin 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 Direktion für Inneres und Justiz:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der Direktion für Inneres und Justiz 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.