

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

2016.jgk.1502
(alt: 32.13-16.17)

Beschwerdeentscheid vom 18. Januar 2019

Handänderungssteuer (schlüselfertige Baute)



Die Landkäuferin (Immobilien-gesellschaft) übertrug ihrer zum gleichen Konzern gehörenden Schwestergesellschaft (Totalunternehmung) bereits vor dem Kauf des Landes die Realisierung der darauf geplanten Wohnüberbauung mit 46 Eigentumswohnungen. Es wurde vereinbart, dass die Werkherstellerin die Käufer der Eigentumswohnungen suchen und mit ihnen einen Werkvertrag abschliessen sollte, während die Immobilien-gesellschaft ihnen das Land verkaufen wollte. Die Werkherstellerin verpflichtete sich, die Bauarbeiten sofort, d.h. unabhängig vom Verkauf der Stockwerkeinheiten, unter Einhaltung des kalkulierten Werkpreises aufzunehmen. Die Immobilien-gesellschaft ihrerseits verpflichtete sich zur Leistung eines definierten Werkpreises, für den Fall, dass die Stockwerkeinheiten nicht verkauft werden sollten.

Selbständige juristische Personen, die zum gleichen Konzern gehören (Schwestergesellschaften) sind in Bezug auf die Handänderungssteuer nicht als Einheit zu betrachten (E. 6.1). Der Abschluss eines Werkvertrages kann auch aus einer Vereinbarung hervorgehen, da dieser Vertrag formlos abgeschlossen werden kann (E. 6.2). Die Käuferin war im Zeitpunkt des Erwerbs des Landes nicht mehr frei, wie und wann sie es überbauen wollte. Damals war keine Eigentumswohnung verkauft. Ein späterer Verkauf einer Stockwerkeinheit hätte zu einer nachträglichen Sachverhaltsänderung geführt, die für die Veranlagung des ursprünglichen Landkaufs nicht relevant gewesen wäre. Infolge des engen Zusammenhangs zwischen dem Landkauf und dem Werkvertrag wurde die Handänderungssteuer zu recht sowohl auf dem Land- wie auch auf dem Werkpreis erhoben. (E. 6.3).

Impôt sur les mutations (construction clé en mains)

L'acquéreuse (société immobilière) a confié à sa société sœur (entreprise totale), qui appartient au même groupe, la réalisation du projet de bâtiment, comprenant 46 logements en propriété, déjà avant l'achat du terrain. Il a été convenu que la société réalisant l'ouvrage chercherait des acquéreurs pour les logements et conclurait directement avec eux un contrat d'entreprise, tandis que la société immobilière s'occuperait de leur vendre le terrain. La société réalisant l'ouvrage s'est engagée à commencer les travaux tout de suite, c'est-à-dire indépendamment de la vente des unités d'étage, et à respecter le prix convenu. La société immobilière, de son côté, a accepté de verser un montant défini à l'avance pour l'ouvrage, pour le cas où les unités d'étage ne seraient pas vendues.

Les personnes morales autonomes qui appartiennent à un même groupe (sociétés sœurs) ne sont, pour ce qui concerne l'impôt sur les mutations, pas considérées comme une seule entité (c. 6.1). La conclusion d'un contrat d'entreprise peut notamment découler d'une convention, étant donné que ce type de contrat peut être passé de manière informelle (c. 6.2). L'acquéreuse n'était plus libre, au moment de l'acquisition, de choisir quand et comment elle voulait construire. A ce stade, aucun logement n'était vendu. La vente d'une unité d'étage dans un second temps aurait modifié les circonstances a posteriori, sans pour autant changer la manière dont l'achat initial devait être imposé. Du fait que le contrat de vente et le contrat d'entreprise sont étroitement liés, l'impôt sur les mutations devait, à juste titre, être calculé aussi bien sur le prix du terrain que sur le prix de l'ouvrage (c. 6.3).

Sachverhalt

A.

Mit Kaufvertrag vom 26. August 2014 kauften die A._____ AG und die Stiftung E._____ die Grundstücke F._____ Gbbl. Nrn. 1000 und 2000 zu Gesamteigentum zu einem Kaufpreis von total Fr. 8'651'000.-. Die interne Quote der A._____ AG wurde auf 41,86% festgelegt, so dass ihr Anteil am Landkaufpreis Fr. 3'621'000.- ausmachte. In ihrer Selbstdeklaration gab sie nur ihren Kaufpreisannteil als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer an. Mit Verfügung vom 6. November 2015 veranlagte das Grundbuchamt D._____ (GBA) die Handänderungssteuer für die A._____ AG auf Fr. 400'026.80. Damit besteuerte das Amt nicht nur ihren Landpreisannteil, sondern auch noch den Werkpreis für die von ihr geplante Überbauung auf dem erworbenen Land.

In der gleichen Verfügung setzte das GBA die von der Stiftung E._____ geschuldete Handänderungssteuer auf Fr. 706'706.70 fest. Dabei reduzierte es die Steuer gegenüber deren Selbstdекlaration (Handänderungssteuer auf ihrem Landkaufpreisanteil und dem Werkpreis für die von ihr vorgesehene Überbauung auf dem erworbenen Land) um Fr. 49'293.30. Diesen Betrag verrechnete das GBA mit der von der A._____ AG noch geschuldeten Handänderungssteuer von Fr. 334'848.80 (Differenz zwischen der bereits von dieser bezahlten Handänderungssteuer gemäss Selbstveranlagung und der vom GA veranlagten höheren Steuer).

Am 2. Februar 2016 hiess das GBA die gemeinsame Einsprache der Stiftung E._____ und der A._____ AG vom 9. Dezember 2015 bezüglich der von ihm vorgenommenen Verrechnung gut und hob diese auf. Im Übrigen wies es die Einsprache ab und bestätigte die veranlagte Handänderungssteuer bezüglich der A._____ AG in der Höhe von insgesamt Fr. 400'026.80 und legte die von dieser noch geschuldete Restanz der Steuer auf Fr. 334'848.80 fest.

B.

Am 7. März 2016 erhob die A._____ AG bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (JGK) Beschwerde gegen die Einspracheverfügung des GBA vom 2. Februar 2016. Sie beantragt die Aufhebung der Ziffern 2 – 6 der angefochtenen Einspracheverfügung und die Festsetzung der von ihr geschuldeten Handänderungssteuer auf insgesamt Fr. 65'178.– (gemäss ihrer Selbstdекlaration nur auf dem Landpreis). Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, der Kaufvertrag sei entgegen der Annahme der Vorinstanz nicht derart mit einem Werkvertrag verbunden, dass vom Erwerb einer schlüsselfertigen Baute auszugehen sei. Die Bemessung der Steuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) sei daher unzulässig.

Das GBA beantragt in seiner Beschwerdevernehmlassung vom 5. April 2016 die Abweisung der Beschwerde.

Im Rahmen der Verfahrensinstruktion wurde u.a. erhoben, welche Stockwerkeinheiten der von der A._____ AG geplanten Überbauung von dieser bereits verkauft worden sind.

Auf die erwähnten Rechtsschriften, wie auch auf die übrigen Eingaben der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

1.

Die JGK ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Einspracheverfügungen des Grundbuchamtes zuständig (Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer [HG; BSG 215.326.2]). Die Beschwerdeführerin ist von der Einspracheverfügung besonders berührt, da sie im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Begehren um Reduktion der sie betreffenden Handänderungssteuer nicht durchgedrungen ist. Sie hat jedoch nur insoweit ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung, als sie davon beschwert wird. Dies trifft in Bezug auf die angefochtene Ziffer 3 der Einspracheverfügung nicht zu, da sie nur die Stiftung E._____ betrifft (Rückerstattung der von dieser zu viel bezahlten Handänderungssteuer). Insoweit kann mangels Rechtsschutzinteresse der Beschwerdeführerin auf ihre Beschwerde nicht eingetreten werden. Sie ist jedoch durch die übrigen angefochtenen Ziffern der Einspracheverfügung (2, 4, 5 und 6) beschwert, so dass sie diesbezüglich zur Beschwerde befugt ist (Art. 65 Abs. 1 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Insoweit ist auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

2.

2.1 Bei Handänderungen von Grundstücken ist eine Handänderungssteuer von 1,8 % zu entrichten (Art. 1 i.V.m. Art. 5 und 11 HG). Die Steuer wird auf Grund der Gegenleistung für den Grundstückserwerb 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 Mit Art. 6a HG wollte der Gesetzgeber eine (namentlich) vom Baufortschritt unabhängige Rechtsgrundlage für die Bemessung der Handänderungssteuer schaffen, um die steuerliche Gleichbehandlung der Käuferschaft bereits überbauter Grundstücke mit Personen zu gewährleisten, die eine künftige Baute erwerben. Eingefügt wurde die in Art. 6a HG verankerte Bemessungsgrundlage aufgrund einer wirtschaftlichen Auslegung von Art. 6 HG.

Nach der Rechtsprechung ist der Werklohn in die Bemessung der Handänderungssteuer (nur) dann einzubeziehen, wenn der Werkvertrag mit dem Bauland-

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

3.

3.1 Es ist unbestritten, dass der Grundstückserwerb vom 26. August 2014 die Handänderungssteuerpflicht der Beschwerdeführerin begründet. Umstritten ist indessen, ob die Steuer nur auf dem Landpreis oder gestützt auf Art. 6a HG zusätzlich auch auf dem Werklohn zu erheben ist. Dabei ist von folgendem Sachverhalt auszugehen.

3.2 Am 20. Januar 2011 und 14. März 2012 schlossen die G. _____ AG, welche später mit der Beschwerdeführerin fusionierte, und die Eigentümer der beiden hier zur Diskussion stehenden Parzellen Nr. 1000 und 2000 je einen Kauf-

vorvertrag (Kaufrechtsvertrag mit Kaufverpflichtung) ab. Im Vorbericht erklärten die Parteien, ihr gemeinsames Ziel sei es, die Grundstücke so rasch als möglich bis zu einer rechtskräftigen Baubewilligung zu entwickeln. Die zukünftige Käuferin verpflichtete sich u.a. auf ihre Kosten hin, alles zu unternehmen, um eine rechtskräftige Baubewilligung so rasch als möglich zu erlangen. Diese Verpflichtung umfasste auch sämtliche planerischen, baurechtlichen und juristischen Schritte bis zur Erlangung einer rechtsgültigen Überbauungsordnung und anschliessenden Baubewilligung. Zudem verpflichtete sie sich, spätestens nach dem Inkrafttreten der Zonenplanänderung im Einvernehmen mit der Gemeinde eine Überbauungsordnung auszuarbeiten und spätestens innert sechs Monaten seit Inkrafttreten der Überbauungsordnung ein baubewilligungsfähiges Baugesuch einzureichen.

Im Herbst 2012 (noch vor dem Vorliegen einer rechtskräftigen Überbauungsordnung), reichte die G._____ AG als Bauherrin ein Baugesuch für die Wohnüberbauung H._____ auf den im Kaufvorvertrag bezeichneten Parzellen ein. Am 11. April 2014, noch vor der Erteilung der Baubewilligung, übertrug die Beschwerdeführerin der I._____ AG, einer zum gleichen Konzern gehörenden Schwestergesellschaft, als Totalunternehmerin die Realisierung der Wohnüberbauung H._____ auf den Baufeldern B – E (d.h. vier Mehrfamilienhäuser mit Stockwerkeigentum). Dies ergibt sich aus der Vereinbarung vom 23. Januar 2015 zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Schwestergesellschaft (siehe dazu weiter unten). Am 28. Juli 2014 wurde der G._____ AG als Bauherrin die Baubewilligungen für die auf den Grundstücken Nrn. 1000 und 2000 geplante Überbauung H._____, bestehend aus fünf Mehrfamilienhäusern mit insgesamt 46 Eigentums- und 96 Mietwohnungen sowie Tiefgarage mit 147 Autoabstellplätzen erteilt.

Einen Monat nach Vorliegen der Baubewilligung kauften die Beschwerdeführerin und die Stiftung E._____ am 26. August 2014 die beiden Parzellen Nrn. 1000 und 2000 gemäss Kaufvorvertrag. Gleichentags schlossen die beiden neuen Eigentümerinnen einen weiteren Vertrag ab, in dem die beiden gekauften Grundstücke vereinigt und gleich wieder in mehrere Grundstücke parzelliert wurden. Zudem wurde das Gesamteigentum aufgehoben und die neuen Parzellen wurden den beiden Grundeigentümerinnen entsprechend ihren internen Quoten zugeteilt (Realteilung).

Ebenfalls am 26. August 2014, dem Tag des Landkaufes, schloss die Stiftung E._____ für die Überbauung des schliesslich von ihr übernommenen Grundstücks mit der I._____ AG auch gleich einen Werkvertrag für die Errichtung der 96 baubewilligten Mietwohnungen auf dem Baufeld A ab.

Nachdem das GBA die Beschwerdeführerin im Hinblick auf die Veranlagung der Handänderungssteuer mehrfach aufgefordert hatte, den Werkvertrag für die Realisierung der 46 von ihr geplanten und baubewilligten Eigentumswohnungen vorzulegen, reichte diese schliesslich am 27. Januar 2015 die bereits oben erwähnte Vereinbarung vom 23. Januar 2015 ein. Diese definiert die Leistungen der Beschwerdeführerin «als Landeigentümerin, Projektentwicklerin und Promotorin einerseits und der I. _____ AG als Erstellerin der Bauten und Anlagen für die Eigentümerschaft andererseits». Es wurde festgelegt, dass der Verkauf der Eigentumswohnungen an die Stockwerkeigentümer nach dem Zweivertragsmodell mit jeweils zwei voneinander unabhängigen Verträgen erfolgen soll: einerseits der Kaufvertrag betreffend Land mit der Beschwerdeführerin und andererseits der Werkvertrag betreffend den Bau der Wohnung und der Nebenräume mit der I. _____ AG. Zu den Leistungen der Beschwerdeführerin gehört u.a. die Bauherrenfunktion während Planung und Bau. Die I. _____ AG verpflichtet sich ihrerseits u.a. um die Vorbereitung und den Abschluss der Totalunternehmer-Werkverträge mit den Käuferinnen und Käufern der Stockwerkeinheiten und die Erstellung der Überbauung H. _____ gemäss der Baubewilligung, der Einhaltung des kalkulierten Werkpreises und der Abgeltung der bereits von der Beschwerdeführerin vorfinanzierten, im Werkpreis für die einzelnen Stockwerkeinheiten enthaltenen externen Leistungen. Unter dem Titel «Werkpreis» wurde schliesslich vereinbart, dass die I. _____ AG die Zahlungen für die gemäss TU-Werkverträgen Stockwerkeigentum erbrachten Leistungen mittels Zahlungsplänen vereinnahmt und die aufgelaufenen Baukosten mit den Erträgen finanziert. Sofern die Stockwerkeinheiten nicht verkauft werden sollten, wurde im internen Verhältnis ein von der Beschwerdeführerin zu leistende Werkpreis für die Baufelder B – E von maximal Fr. 18'602'712.– (exkl. MWST) festgelegt.

Ende 2014 / anfangs 2015 wurde mit dem Bau der Gebäude begonnen. Im Rahmen der Instruktion zeigte sich, dass die Beschwerdeführerin nach Abschluss des Kaufvertrages vom 26. August 2014 die Stockwerkeinheiten nicht wie vorgesehen verkaufen konnte. Sie entschied sich daher, die vier von ihr in der Realteilung übernommenen Parzellen, die mit vier getrennten Stockwerkeinheiten überbaut werden sollten, zu verkaufen. Bis zum Bericht der Beschwerdeführerin vom 2. Februar 2017 konnten deren drei verkauft werden, zwei am 26. Juni 2015 (Baufelder B und D) und eine am 29. Januar 2016 (Baufeld E). Aus den beiden Kaufverträgen geht hervor, dass die Käuferinnen gleichentags mit der I. _____ AG Werkverträge für die Realisierung der Überbauung abgeschlossen haben. Ob die vierte Parzelle, wie von der Beschwerdeführerin vorgesehen, seither verkauft worden ist, ist nicht bekannt und, wie sich noch zeigen wird, auch nicht entscheidrelevant.

4.

In der angefochtenen Einspracheverfügung ging die Vorinstanz davon aus, dass dem Kaufvertrag eine mehrjährige Planung vorausgegangen sei. Bereits in den Kaufvorverträgen sei zum Ziel erklärt worden, die fraglichen Grundstücke so rasch als möglich bis zur rechtskräftigen Baubewilligung zu entwickeln. Dementsprechend sei bereits einen Monat vor dem Kauf die Gesamtbaubewilligung für das Bauprojekt H._____ vorgelegen. Die zeitliche Nähe zwischen Kaufvorvertrag und Baubewilligung sowie zwischen Kauf- und Werkvertrag sei ein gewichtiges Indiz, dass der Kaufvertrag und der Werkvertrag mit der I._____ AG in einem engen Zusammenhang stehen würden, so dass der Kauf- nicht unabhängig vom Werkvertrag abgeschlossen worden sei. Die Beschwerdeführerin sei beim Kauf nicht mehr frei gewesen, wie und wann sie das Grundstück habe überbauen wollen. Aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung könne nach dieser langen und umfangreichen Planung nicht davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin frei gewesen wäre, das ausgearbeitete Bauprojekt nach dem Kauf teilweise oder ganz abzuändern. Es würden auch keinerlei Indizien bestehen, dass die Beschwerdeführerin zu irgendeinem Zeitpunkt beabsichtigt hätte, das Grundstück unüberbaut zu verkaufen. Auch wenn beim Kauf kein schriftlicher Werkvertrag vorgelegen habe, sei davon auszugehen, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der I._____ AG mindestens eine mündliche Vereinbarung über die Herstellung des projektierten Werks erfolgt sei, da auch ein mündlich abgeschlossener Werkvertrag gültig sei. Zwischen dem Kauf- und dem Werkvertrag würde daher sehr wohl eine Verknüpfung bestehen. In der später eingereichten Vereinbarung vom 23. Januar 2014 sei ein Werkpreis vereinbart worden. Es sei die vollumfängliche Bezahlung des vereinbarten Werkpreises vereinbart worden, falls die geplanten Stockwerkeinheiten nicht verkauft würden. Deshalb sei es unerheblich, ob die Leistung des Auftraggebers als Ausfallhaftung oder als Werklohn bezeichnet werde. Insgesamt sei vom Kauf einer schlüsselfertigen Baute auszugehen, so dass die geschuldete Handänderungsteuer nicht nur auf dem Kauf-, sondern auch auf dem Werkpreis zu erheben sei.

5.

Die Beschwerdeführerin führt in der Beschwerde im Wesentlichen aus, hier gehe es nicht um den Erwerb einer noch zu erstellenden Baute. Es liege vielmehr ein Landerwerb zum Zweck der Bebauung durch die Käuferschaft (Beschwerdeführerin) bzw. durch eine ihr nahestehende Person (ihre Schwestergesellschaft) vor (Ziff. 26 der Beschwerde).

Streng zivilrechtlich handle es sich bei der Beschwerdeführerin und ihrer Schwestergesellschaft, der I._____ AG, zwar um zwei getrennte juristische Personen. Aus handänderungssteuerrechtlicher Sicht würden sie (wirtschaftlich be-

trachtet) jedoch eine Einheit bilden. Dass die J. _____ Konzernleitung entschieden habe, dass die Beschwerdeführerin das Land kaufe und ihre Schwestergesellschaft es überbaue, sei steuerrechtlich gleich zu behandeln, wie wenn der Kauf und die Überbauung durch die gleiche juristische Person erfolgt wären. Es werde nicht bestritten, dass die Beschwerdeführerin Land für die Überbauung erworben und zuvor die Überbaumöglichkeiten bis zur Baubewilligung geprüft habe. Dennoch sei sie frei gewesen, wie und wann sie das Land habe überbauen wollte. Sie hätte das Land auch unüberbaut veräussern können. Deshalb bestehe keine enge Verknüpfung zwischen Kauf- und Werkvertrag. Die erst auf Drängen des GBA eingereichte Vereinbarung vom 23. Januar 2015 sei im Übrigen kein Werkvertrag. Die I. _____ AG verpflichtete sich darin zur Erstellung gemäss Baubewilligung, aber nicht für die Beschwerdeführerin, sondern für die Käuferinnen und Käufer der noch zu erstellenden Stockwerkeinheiten. Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer seien nur die vermögensrechtlichen Leistungen, welche der Erwerber zu erbringen habe. Bei der in der Vereinbarung genannten Summe von Fr. 18'602'712.– handle es sich nicht um den Werkpreis, sondern um eine Ausfallhaftung, falls nicht alle Stockwerkeinheiten sollten verkauft werden können. Ob dieser Fall eintreten würde, sei zurzeit noch nicht absehbar. Zusammenfassend handle es sich somit wirtschaftlich betrachtet nicht um den Verkauf einer schlüsselfertigen Baute. Vielmehr gehe es um den Erwerb von Land zur anschliessenden Überbauung, wobei diese wirtschaftlich betrachtet durch die Beschwerdeführerin selbst erfolge.

6.

6.1 Zu prüfen ist, ob selbständige juristische Personen, die zum gleichen Konzern gehören, und daher als Schwestergesellschaften bezeichnet werden, bei der Festsetzung der Handänderungssteuer als Einheit, d.h. wie wenn sie nur eine Gesellschaft wären, zu betrachten sind.

Massgeblich für die Erhebung der Handänderungssteuer ist grundsätzlich das Zivilrecht. Nur ausnahmsweise ist abweichend davon die Handänderungssteuer gestützt auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu erheben. Diese Ausnahmen ergeben sich aus dem Gesetz. Eine solche umschreibt der Art. 6a HG. Hier wird festgelegt, dass unter gewissen Umständen die Erwerberin oder der Erwerber eines Grundstücks nicht nur auf dem Landpreis, sondern auch auf dem Werkpreis für eine zukünftige Baute, die zivilrechtlich noch gar nicht existiert, handänderungssteuerpflichtig ist. Schwestergesellschaften sind selbständige Rechtssubjekte, die miteinander Verträge abschliessen und gegenseitig rechtlich durchsetzbare Verpflichtungen eingehen können. Aus dem Gesetz betreffend die Handänderungssteuer ergibt sich nicht, dass Gesellschaften, die zum gleichen Konzern gehören, in Bezug auf die Handänderungssteuer grundsätzlich als Ein-

heit zu behandeln sind und insofern einen Sonderstatus geniessen. Dass bei Fusionen eine besondere Regelung gilt, ist hier nicht relevant, da hier keine Fusion zur Diskussion steht.

Weshalb die Beschwerdeführerin und die I. _____ AG als Schwestergesellschaften in Bezug auf die hier zur Beurteilung stehende Handänderungssteuer als Einheit zu betrachten wären, d.h. wie wenn sie nur eine und nicht zwei juristische Personen wären, ist gestützt auf die obigen Ausführungen nicht ersichtlich. Die Beschwerdeführerin legt denn auch nicht dar, worauf sie ihre gegenteilige Auffassung abstützt. Daraus ergibt sich, dass ein zwischen Schwestergesellschaften abgeschlossener Werkvertrag für die Bemessung der Handänderungssteuer grundsätzlich relevant ist.

6.2.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie hätte mit der I. _____ AG keinen Werkvertrag abgeschlossen. Geplant sei vielmehr gewesen, dass sie auf dem erworbenen Land Stockwerkeinheiten begründen wollte, um diese anschliessend zu verkaufen. Deren Käuferschaft wären dann verpflichtet worden, gemäss der erteilten Baubewilligung zu bauen und hierfür mit der I. _____ AGAG einen Werkvertrag abzuschliessen.

6.2.2 Durch den Werkvertrag verpflichtet sich der Unternehmer zur Herstellung eines Werkes und der Besteller zur Leistung einer Vergütung (Art. 636 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]).

Wie aus der Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der I. _____ AG hervor geht, hat sie diese schon am 11. April 2014 mit der Realisierung des von ihr erarbeiteten Bauprojekts beauftragt. Zudem kann der Vereinbarung entnommen werden, dass im internen Verhältnis ein von der Beschwerdeführerin zu leistender Werkpreis von Fr. 18'602'712.– (exkl. MWST) vereinbart wurde, sofern die Stockwerkeinheiten nicht verkauft würden. Auch im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung waren keine Stockwerkeinheiten verkauft. Vielmehr war allein die Beschwerdeführerin Eigentümerin des Baugrundes. Es war folgerichtig sie, welche sich für die Leistung des Werkpreises für den von ihr erteilten Auftrag für die Überbauung ihres Landes verpflichtete. Auf der anderen Seite hat sich die I. _____ AG verpflichtet, das Projekt zu erstellen. Damit ist ein Werkvertrag i.S. von Art. 636 OR zwischen der Beschwerdeführerin und der I. _____ AG zustande gekommen. Da für den Abschluss eines solchen Vertrages keine Formvorschriften bestehen, ist der Umstand, dass kein förmlicher schriftlicher Werkvertrag abgeschlossen worden ist, nicht relevant. Selbst ein mündlicher Abschluss ist gültig.

Die Vertragsparteien sahen aber auch eine Regelung vor, welche bei einer *späteren* Änderungen der Eigentumsverhältnisse am Baugrund gelten sollte. Es wurde vereinbart, dass die spätere Käuferschaft von Stockwerkeinheiten, die diese von der Beschwerdeführerin (nur zum Landpreis) erwirbt, mit der I. _____ AG einen Werkvertrag gemäss bewilligtem Bauprojekt abschliesst und dieser den Werkpreis bezahlt. Im Ergebnis führt diese Regelung dazu, dass der zwischen der Beschwerdeführerin und der I. _____ AG abgeschlossene Werkvertrag in Bezug auf die verkaufte(n) Stockwerkeinheit(en) in diesem Fall sinngemäss aufgehoben und durch den neuen Werkvertrag zwischen der Käuferschaft der Stockwerkeinheit(en) und der I. _____ AG ersetzt wird. Wann und ob überhaupt die Beschwerdeführerin die Stockwerkeinheit veräussern könnte, war bei Abschluss des Werkvertrages zwischen der Beschwerdeführerin und der I. _____ AG nicht bekannt.

6.2.3 Ob der Werklohn in die Bemessung der Handänderungssteuer einzubeziehen ist, entscheidet sich danach, ob der Werkvertrag mit dem Baulandkaufvertrag derart verbunden ist, dass mit den beiden Verträgen eine noch zu erstellende Baute, meist schlüsselfertig, erworben wird, so dass nicht deren Herstellung, sondern die Übereignung im Vordergrund steht. Die gegenseitige Abhängigkeit muss sich aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Vertragsabschlusses ergeben.

Die Beschwerdeführerin kaufte das Land, um es gemäss ihrem Projekt zu überbauen und beauftragte die I. _____ AG noch vor dem Kauf mit dessen Realisierung. Wie bereits ausgeführt worden ist, schlossen die beiden Schwestergesellschaften einen entsprechenden Werkvertrag ab. Hätte die Beschwerdeführerin, wie von ihr dargelegt, die Bauten ausschliesslich durch die Käuferschaft der Stockwerkeinheiten erstellen lassen wollen, wäre es nicht notwendig gewesen, Verbindlichkeiten bezüglich der Überbauung mit der I. _____ AG einzugehen. Wäre kein Werkvertrag abgeschlossen worden, hätte für die Beschwerdeführerin zudem kein Anlass bestanden, sich gegenüber der I. _____ AG zu einer gemäss ihrer Formulierung «Ausfallhaftung» zu verpflichten, sofern die Stockwerkeinheiten nicht verkauft würden. Dass tatsächlich ein Werkvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der I. _____ AG abgeschlossen worden ist, zeigt sich ferner daran, dass die Bauunternehmerin bereits mit dem Bau begonnen hat, noch bevor die Beschwerdeführerin eine Stockwerkeinheit verkauft hatte und deren Käuferschaft einen Werkvertrag mit ihr hätte abschliessen können. Bei der Festlegung der Handänderungssteuer können ungewisse zukünftige Veränderungen des Sachverhaltes nicht berücksichtigt werden. Deshalb ist es nicht relevant, was die Schwestergesellschaften für den Fall eines späteren Verkaufs von Stockwerkeinheiten in Bezug auf den Werkvertrag vereinbart haben.

6.3 Es ist daher davon auszugehen, dass der Landkaufvertrag der Beschwerdeführerin eng mit dem zwischen ihr und der I. _____ AG abgeschlossenen Werkvertrag zusammenhängt. Sie wollte die von ihr geplanten Bauten grundsätzlich schnell erstellen und hat deshalb mit der I. _____ AG einen Werkvertrag abgeschlossen. Sie war beim Erwerb des Baulandes nicht mehr frei, wie und wann sie es überbauen wollte. Ob allenfalls später Stockwerkeinheiten verkauft werden könnten, und dies Einfluss auf den Werkvertrag zwischen den Schwestergesellschaften haben würde, ist bei der Bemessung der hier zur Diskussion stehenden Handänderungssteuer nicht relevant.

Entsprechend der angefochtenen Einspracheverfügung ist die Handänderungssteuer sowohl auf dem Land- als auch auf dem Werkpreis zu erheben und beträgt insgesamt Fr. 400'026.80. Nach Abzug der bereits von der Beschwerdeführerin geleisteten, auf dem Landpreis geschuldeten Handänderungssteuer von Fr. 65'178.– beträgt die von ihr noch geschuldete Restanz Fr. 334'848.80 (Handänderungssteuer auf dem Werkpreis). Demzufolge ist die Beschwerde in Bezug auf die Höhe der veranlagten Handänderungssteuer und der von der Beschwerdeführerin noch geschuldeten Restanz abzuweisen.

7.

Die Beschwerdeführerin verlangt auch die Aufhebung der Einspracheverfügung, soweit ihr darin kein Parteikostenersatz zugesprochen worden ist. Im Einspracheverfahren besteht (grundsätzlich und damit unabhängig von dessen) Ausgang, kein Anspruch auf Parteikostenersatz (Art. 107 Abs. 3 VRPG). Die angefochtene Einspracheverfügung ist daher auch in diesem Punkt nicht zu beanstanden, so dass die Beschwerde auch insofern abzuweisen ist.

8.

Die Beschwerdeführerin gilt als unterliegende Partei, da ihre Beschwerde abzuweisen ist, soweit auf sie einzutreten ist. Sie hat daher die Verfahrenskosten für das vorliegende Beschwerdeverfahren zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Bei diesem Ausgang des Verfahrens ist kein Parteikostenersatz zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 4'000.– werden der A. _____ AG zur Bezahlung auferlegt.

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

3.

Es werden keine Parteikosten gesprochen.