

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

32.13-07.118

Beschwerdeentscheid vom 28. August 2008

Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten



- a *Bei Handänderungen von Grundstücken ist eine Handänderungssteuer zu entrichten. Dabei wird die Steuer aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückserwerb bemessen. 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 (E. 3.1).*
- b *Es ist immer dann vom Erwerb einer zukünftigen, schlüsselfertigen Baute auszugehen, wenn das Geschäft im Ergebnis, d.h. gemäss seinem wirtschaftlichen Gehalt, dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt (E. 3.3).*
- c *Im vorliegenden Fall stand die Übereignung des Wohnbauteils und nicht dessen Herstellung im Vordergrund. Der Wille der Vertragsparteien war darauf ausgerichtet, der Käuferin eine schlüsselfertige Baute nach Massgabe der Gesamtbaubewilligung zu übertragen. Die Gebäudevollendung konnte von der Käuferin denn auch nicht massgeblich beeinflusst werden.*

Impôts sur les mutations dans le cas de constructions vendues clés en main

- a *Dans le cas de mutations d'immeubles, l'impôt sur les mutations qui doit être versé est calculé sur la base de la contre-prestation convenue pour l'acquisition de l'immeuble. Lors de contrats de vente d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main et lors de contrats de vente qui sont liés à un contrat d'entreprise de telle manière que l'opération est assimilable à l'acqui-*

- sition d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main, l'impôt est calculé sur le prix global (prix du terrain et prix de l'ouvrage) (cons. 3.1).
- b On est toujours en présence de l'acquisition d'une future construction clés en main si l'affaire s'apparente en fin de compte, c'est-à-dire en fonction de sa teneur économique, à la vente d'une construction terminée (cons. 3.3).
 - c Dans le cas d'espèce, c'était le transfert de propriété de la partie consacrée au logement et non son édification qui était au premier plan. La volonté des parties au contrat reposait sur l'idée de transmettre à la partie acquéreuse une construction clés en mains conforme à l'autorisation globale en matière de construction. La partie acquéreuse n'a donc pas pu exercer d'influence déterminante sur l'achèvement de la construction.

Sachverhalt

A.

Im Jahr 2006 entschied sich die X. AG, die Grundstücke der Gemeinde A. Gbbl. Nr. 1000 und Nr. 2000 an der B.-Strasse 10 und 20 mit den zwei Gewerbebauten („C.“ und „D.“) im Rahmen einer Sale and Rentback Transaktion zu verkaufen und zurückzumieten. Mit dem Verkauf der Grundstücke wurde die Firma E. beauftragt, die zwecks Auswahl eines Käufers ein mehrstufiges Bietverfahren mit mehreren in- und ausländischen Investoren durchführte. Die beiden Grundstücke liegen in der Zone mit Planungspflicht (ZPP) „Zonenplan B.-Strasse 10-20“, welche vom Amt für Gemeinden und Raumordnung (AGR) mit Verfügung vom 26. Mai 2005 genehmigt wurde. Diese sieht vor, dass von den im Planungsgebiet maximal zulässigen 34'000 m² Bruttogeschossfläche (BGF) mindestens 6'000 m² für das Wohnen vorzusehen sind. Die auf den Grundstücken bereits erstellten Gewerbebauten „C.“ und „D.“ sind Bestandteil des Siegerprojektes „F.“ des Architekten G., das die X. AG gestützt auf die ZPP im Rahmen eines Projektwettbewerbs hat ausarbeiten lassen. Dieses Bauprojekt sieht vor, dass nach der Erstellung der Gewerbebauten in einer zweiten Etappe auf dem Dach von „D.“ 39 Wohneinheiten entstehen sollen. Damit werden die Bestimmungen der ZPP bezüglich des vorgeschriebenen Anteils Wohnnutzung eingehalten. Auf eine Überbauungsordnung (ÜO) wurde gestützt auf Art. 93 Abs. 1 Bst. b des Baugesetzes vom 9. Juni 1985 (BauG; BSG 721.0) verzichtet und das gesamte Projekt „F.“ mit Verfügungen des Bauinspektorats der Gemeinde A. vom 17. Oktober 2005 und 8. Februar 2007 bewilligt.

Am 6. Juni 2007 schloss die X. AG mit der Y. AG einen Totalunternehmervertrag (TU-Vertrag) betreffend die Erstellung der 39 Wohnungen auf dem Dach des Gewerbegebäudes „D.“. In Ziff. 8.1 des TU-Vertrages wurde festgehalten, dass der Rohbau des Wohnbauteils bis zum 21. Dezember 2007 beendet sein müsse.

und die Übergabe der fertig gestellten Wohnungen am 27. Juni 2008 stattfindet. Für den Fall des Verzugs des Totalunternehmers wurde eine Konventionalstrafe von CHF 5'000.00 pro Kalendertag, insgesamt aber höchstens 10 % des gesamten Werkpreises vereinbart. Als Werkpreis wurden pauschal CHF 15'995'816.- festgelegt. Am 7. Juni 2007 schlossen die X. AG mit der Z. AG einen Kaufvertrag über die beiden Gewerbegebäude „C.“ und „D.“. Wesentlicher Bestandteil des Kaufvertrages war die Rückmiete des gewerblich genutzten Teils der verkauften Grundstücke zu den in den Mietverträgen vom 7. Juni 2007 vereinbarten Konditionen. Die Rückmiete sollte unmittelbar nach dem Kauf beginnen und die Geschäftsräume auf den 1. Januar 2008 von der X. AG bezogen werden. Der Kaufpreis wurde auf CHF 93'500'000.- festgesetzt. Im Kaufvertrag wurde weiter bestimmt, dass die Käuferin nebst den bestehenden Gewerbegebäuden auch das bestehende Bauprojekt „Wohnanteil F.“ erwerbe und realisiere. Ziff. 4.7.2 des Kaufvertrages bestimmt, dass die Käuferin per Übergang von Nutzen und Gefahr mit allen Rechten und Pflichten in den von der Verkäuferin mit der Y. AG abgeschlossenen TU-Vertrag vom 6. Juni 2007 eintrete. Die Käuferin wird dabei ausdrücklich verpflichtet dafür zu sorgen, dass die in Ziff. 8.1 des TU-Vertrages vereinbarten Termine, wonach der Rohbau der Wohneinheiten bis zum 21. Dezember 2007 fertig zu stellen sei, eingehalten werden können. Andernfalls wird die Verkäuferin ermächtigt, denselben Betrag, welcher der TU-Unternehmer bei Nichteinhaltung des Fertigstellungstermins der Käuferin pro Kalendertag schuldet, maximal bis zur Summe, die im TU-Vertrag für Verzögerungen des TU-Unternehmers garantiert wird, vom Mietzins für den Gewerbeanteil D. abzuziehen.

Der verurkundende Notar H. deklarierte als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer den vereinbarten Kaufpreis in der Höhe von CHF 93'500'000.-. Der sich daraus ergebende Steuerbetrag von CHF 1'683'000.- (1,8 %) wurde einbezahlt. Am 14. August 2007 veranlagte das Kreisgrundbuchamt (nachfolgend: Grundbuchamt) die Handänderungssteuer demgegenüber auf einer Bemessungsgrundlage von CHF 109'495'816.- (Kaufpreis und pauschaler Werkpreis gemäss Ziff. 6.1 des TU-Vertrages in der Höhe von CHF 15'995'816.-) und verlangte die Nachzahlung von CHF 287'924.70.

B.

Mit Eingabe vom 13. September 2007 erhob die Z. AG, vertreten durch Rechtsanwalt und Notar H., Einsprache gegen die Verfügung des Grundbuchamtes. Sie beantragte im Wesentlichen, die Veranlagungsverfügung sei aufzuheben und die Handänderungssteuer sei lediglich auf dem Kaufpreis von CHF 93'500'000.- zu erheben. Mit Einspracheverfügung vom 27. September 2007 bestätigte das Grundbuchamt seine Veranlagungsverfügung vom 14. August 2007.

C.

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamtes erhebt die Z. AG, weiterhin vertreten durch Rechtsanwalt und Notar H., mit Eingabe vom 25. Oktober 2007 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK) mit folgenden Rechtsbegehren:

1. Es sei die mit Einspracheverfügung vom 27. September 2007 bestätigte Veranlagungsverfügung des Kreisgrundbuchamtes vom 14. August 2007 in der rubrizierten Angelegenheit aufzuheben unter Rückerstattung der unter Vorbehalt einbezahlten Handänderungssteuern und Verzugszinse, zusätzlich Zins ab 3. September 2007 auf diesem Betrag.
2. Es sei die Handänderungssteuer nur auf dem Kaufpreis von gesamthaft Fr. 93'500'000.- gemäss beurkundetem Kaufvertrag zu erheben, ohne Berücksichtigung des Werkpreises für die noch zu erstellenden Wohnbauten mit einer Werklohnsumme im Betrag von Fr. 15'995'816.-

- unter Kosten- und Entschädigungsfolge

D.

Das Grundbuchamt beantragt in seiner Stellungnahme vom 28. November 2007 die Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin hält in ihrer Stellungnahme vom 10. Januar 2008 an ihren Anträgen fest.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften ist, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

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

1.

1.1

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamtes kann bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion Verwaltungsbeschwerde erhoben werden (Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern [HPG; BSG 215.326.2]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, BSG 155.21; Art. 26 Abs. 1 HPG). Zur Verwaltungsbeschwerde ist befugt, wer ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung hat (Art. 65 Bst. a VRPG). Die Beschwerdeführerin ist durch die angefochtene Einspracheverfügung beschwert und daher befugt, da-

gegen Beschwerde zu erheben. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

Die Vorinstanz und die Beschwerdeführerin gehen fälschlicherweise davon aus, dass für die ZPP „Zonenplan B.-Strasse 10-20“ eine ÜO bestehe. Tatsächlich setzt das Bauen in einer ZPP grundsätzlich eine rechtskräftige ÜO voraus (Art. 93 Abs. 1 BauG). Wenn aber die Festlegungen der Grundordnung und gegebenenfalls die Richtlinien eingehalten werden, kann die Gemeindebehörde auf den Erlass der ÜO verzichten, wenn ein Vorhaben das Ergebnis eines Projektwettbewerbs ist, der nach den Regeln des Schweizerischen Ingenieur- und Architektenvereins durchgeführt wurde (Art. 93 Abs. 1 Bst. b BauG). Diese Voraussetzung war vorliegend erfüllt. Das Projekt des Architekten G. wurde im Rahmen eines Projektwettbewerbs ausgewählt und erfüllt die Bauvorgaben der ZPP „Zonenplan B.-Strasse 10-20“. Dem Projekt „F.“ wurde gesamthaft, d.h. inklusive Wohnbauanteil, die Baubewilligung erteilt.

3.

3.1

Gemäss Art. 1 i.V.m. Art. 5 HPG ist bei Handänderungen von Grundstücken eine Handänderungssteuer zu entrichten. Die Steuer wird dabei aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückserwerb bemessen (Art. 6 Satz 1 HPG). 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 HPG). 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 HPG).

3.2

Bei der Bemessung der Handänderungssteuer ist darauf abzustellen, was wirtschaftlich gesehen zwischen den Beteiligten nach deren wirklichem Willen verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gemacht worden ist. Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hat schon vor der Aufnahme des Art. 6a in das HPG entschieden, dass nicht nur das Bauland, sondern auch der Preis des zukünftigen Hauses ein Teil der in Art. 6 HPG erwähnten vermögensrechtlichen Leistung sein könne (BVR 1997 S. 344 ff.). In einem solchen Fall erwerbe die Käuferschaft nicht nur ein Stück Land, verbunden mit einem Anspruch aus Werkvertrag, vielmehr werde ihr ein Recht am Land und an der künftigen Sache übertragen. Die künftige Baute bilde in diesem Fall mit dem Grundstück eine Einheit und somit gelte als Bemessungsgrundlage der gesamte Kaufpreis.

3.3

Nach der seitherigen gefestigten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist immer dann vom Erwerb einer zukünftigen, schlüsselfertigen Baute auszugehen, wenn nicht die Herstellung, sondern deren Übereignung im Vordergrund steht (BVR 1997 S. 348 mit Hinweisen). Auf die äussere Form und Bezeichnung des abgeschlossenen Vertragswerks (reiner Kaufvertrag auf eine künftige Sache, d.h. eine schlüsselfertige Baute; kombinierter Kauf-/Werkvertrag; separate Kauf- und Werkverträge) kommt es nicht an. Das Geschäft muss im Ergebnis, d.h. gemäss seinem wirtschaftlichen Gehalt, dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommen. Dies ist dann der Fall, wenn der Wille der Parteien auf den Kauf sowohl des Bau-lands als auch des fertigen Hauses als Gesamtpaket gerichtet ist und wenn Kauf- und Werkvertrag derart eng miteinander verbunden sind, dass der eine ohne den andern nicht zustande gekommen wäre (VGE 20182 vom 18. November 1997, E. 3; VGE 29157 vom 10. Dezember 1997, E. 5; VGE 20158 vom 16. Dezember 1997, E. 3, jeweils mit Hinweisen). Dabei kann sich die gegenseitige Abhängigkeit der abgeschlossenen Verträge auch aus den Umständen ergeben. Es genügt, dass das Geschäft seinem wirtschaftlichen Gehalt nach dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt. Zudem ist nicht erforderlich, dass die Verträge von den gleichen Parteien abgeschlossen wurden (vgl. Wortlaut von Art. 6 HPG; BVR 2001 S. 550). Landveräusserer und Werkunternehmer müssen nicht wirtschaftlich oder tatsächlich identisch sein. Art. 6 HPG umfasst gemäss seinem Wortlaut ausdrücklich auch Leistungen an Dritte. Vorausgesetzt ist jedoch, dass sich die gegenseitige Abhängigkeit von Kauf- und Werkvertrag zumindest aus den Umständen des Vertragsschlusses ergibt. Dies trifft vor allem zu bei Gesamtüberbauungen durch einen Generalunternehmer, der selber nicht Landeigentümer ist. Eine Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn ist beispielsweise vorzunehmen, wenn auf dem Kaufgrundstück bereits vor der Handänderung eine Baubewilligung erteilt worden ist, und der Käufer mit dem als Generalunternehmer auftretenden Dritten einen Werkvertrag abschliesst nach Massgabe der bereits bewilligten Pläne (Ziff. 3 Bst. c der Änderung vom 28. April 1997 des Kreisschreibens der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion vom 15. April 1986). Als Indizien für die gegenseitige Abhängigkeit kommen neben den Umständen des Vertragsschlusses auch Absprachen oder gleichgerichtete Interessen von den Verkäufern und Werkunternehmen in Frage (vgl. MARTIN STEINER, Die neuere Praxis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im zürcherischen Grundsteuerrecht, in ASA 52, S. 324; vgl. auch ASA 37 S. 367 ff.; ZBl 82/1981 S. 129 E. 4). Demnach kann der Werkpreis für eine schlüsselfertige Baute nur dann nicht zur Bemessung der Handänderungssteuer herangezogen werden, wenn die Käuferschaft im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich noch frei ist (VGE 20158 vom 16. Dezember 1997; E. 3b, mit Hinweisen).

3.4

Das Bundesgericht hat in zwei am 25. Juli 2000 ergangenen Urteilen (vgl. BVR 2001 S. 193 E. 3b aa sowie das unveröffentlichte Urteil 2P.123/1999/2P.198/1999) diese Rechtsprechung als verfassungskonform gewürdigt und dabei hervorgehoben, die Bemessung der Handänderungssteuer nach Massgabe aller vermögensrechtlichen Leistungen, die der Erwerber dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen habe, sei eine wirtschaftliche Vorschrift, deren Auslegung aufgrund wirtschaftlicher Gesichtspunkte vorzunehmen sei. In diesem Licht betrachtet sei es nicht willkürlich, darauf abzustellen, was wirtschaftlich gesehen zwischen den Beteiligten nach deren wirklichem Willen verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gemacht worden sei. Habe der Grundstückserwerber dem Veräusserer aufgrund eines Werkvertrages die Erstellung, den Umbau oder die Vollendung einer Baute auf dem Kaufgrundstück übertragen, seien ferner Kauf- und Werkvertrag derart miteinander verbunden, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre und komme schliesslich das Geschäft überdies als Ganzes im Ergebnis dem Verkauf eines fertigen bzw. umgebauten Hauses gleich, so sei es nicht sachwidrig, nebst dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis der Liegenschaft auch den Werklohn zu dem vermögensrechtlichen Leistungen zu rechnen, welche die Erwerber dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen haben, und für die Bemessung der Handänderungssteuer heranzuziehen.

4.

4.1

Die Beschwerdeführerin bringt zunächst vor, Ziff. 4 des von ihr übernommenen TU-Vertrages sehe ausdrücklich ein Kündigungsrecht bis zur Vollendung der Ausführungsarbeiten vor. Dieses Recht hätte ihr ermöglicht, einen anderen Totalunternehmer mit der Ausführung zu beauftragen, den Bau zu einem anderen Zeitpunkt fertig zu stellen, oder sogar einen anderen als den geplanten Bau zu erstellen. Die im Kündigungsfall gemäss Ziff. 6.1 zu bezahlende Summe von CHF 391'000.00 stelle dabei nicht eine Konventionalstrafe, sondern eine Entschädigung für die bis zu diesem Zeitpunkt geleistete Arbeit dar, welche projektbezogen auch von einem anderen TU-Unternehmer hätte verwendet werden können. Ein Vertrag über eine schlüsselfertige Baute sehe typischerweise kein solches Kündigungsrecht vor. Da eine Auflösung des Werkvertrages vertraglich ausdrücklich vorgesehen sei, seien die beiden Verträge gerade nicht derart eng miteinander verbunden, dass der eine ohne den anderen nicht denkbar gewesen wäre. Die Vorinstanz sei deshalb fälschlicherweise davon ausgegangen, dass die Möglichkeit der Kündigung rein theoretischer Natur sei. Zu diesem falschen Schluss sei sie gekommen, weil sie die Verbundenheit der beiden Verträge lediglich unter wirtschaftlichen Aspekten geprüft habe. Ein solches Verständnis von

Art. 6a HPG widerspreche jedoch den Auslegungsregeln des Steuerrechts, wonach eine Steuernorm, welche an zivilrechtlichen Kriterien anknüpfe, nach den Regeln des Zivilrechts ausgelegt werden müsse. Art. 6a HPG sei nicht eine rein wirtschaftliche Norm, auch wenn der Begriff der schlüsselfertigen Baute ein wirtschaftlicher sei. Das andere Tatbestandsmerkmal von Art. 6a HPG, die Verbundenheit eines Kauf- mit einem Werkvertrag, sei dagegen nicht wirtschaftlicher Natur. Vielmehr handle es sich um einen zivilrechtlichen Begriff, der folglich unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten ausgelegt werden müsse. Bei der Beurteilung der Frage der Verbundenheit der Verträge sei daher ausschliesslich die zivilrechtliche Ausgestaltung des Vertragswerks massgebend. Wenn wie im vorliegenden Fall ein Kündigungsrecht für den einen Vertrag vereinbart worden sei, ohne dass dies das Bestehen des anderen Vertrages berühre, könne der eine Vertrag eben gerade nicht als *conditio sine qua non* für den anderen gesehen werden.

4.2 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist es nicht grundsätzlich ausgeschlossen, in einem Vertrag über eine schlüsselfertige Baute ein Kündigungsrecht vorzusehen. Art. 377 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) bestimmt, dass der Besteller, solange das Werk unvollendet ist, gegen Vergütung der bereits geleisteten Arbeit und gegen volle Schadloshaltung des Unternehmers jederzeit vom Vertrag zurücktreten kann. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass somit auch bei der Übereignung einer schlüsselfertigen Baute die Kündigung des Werkvertrages gestützt auf diese gesetzliche Regelung möglich ist, wenn nicht vertraglich ausdrücklich etwas anderes vereinbart worden ist.

Ziff. 3.2 des zwischen der X. AG und der Y. AG abgeschlossenen TU-Vertrages über die Erstellung der 39 Wohneinheiten auf dem Dach von „D.“ sieht vor, dass bei einem Eigentümerwechsel betreffend das Areal B.-Strasse 10 im Verlaufe der Ausführungsplanung bzw. der Ausführung der neue Eigentümer das Recht hat, vollumfänglich in alle Rechte und Pflichten dieses Vertrages rückwirkend auf den Zeitpunkt eingesetzt zu werden, in welchem der Vertrag abgeschlossen wurde. Ziff. 4 räumt dem Besteller ein Kündigungsrecht bis zum Abschluss der Ausführungsplanung ein. Ziff. 4.7.2 des zwischen der Beschwerdeführerin und der X. AG abgeschlossenen Kaufvertrages vom 27. Juni 2007 bestimmt, dass die Beschwerdeführerin per Übergang von Nutzen und Gefahr mit allen Rechten und Pflichten und unter vollständiger Entlastung der Verkäuferschaft in den zwischen letzterer und der Y. AG abgeschlossenen TU-Vertrag eintritt. Die Käuferin wird dabei ausdrücklich verpflichtet, dafür zu sorgen, dass die in Ziff. 8.1 des TU-Vertrages vereinbarten Terminvorgaben, wonach der Rohbau der Wohneinheiten bis zum 21. Dezember 2007 fertig zu stellen sei, eingehalten werden können. Andernfalls hat sie der Verkäuferin eine Konventionalstrafe zu bezahlen. Die beiden Verträge verweisen somit gegenseitig aufeinander, auch wenn ihrem Wort-

laut nach tatsächlich keine gegenseitige Abhängigkeit besteht. Vorliegend ist zu prüfen, ob, wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, zwei voneinander unabhängige Verträge mit je eigenem Schicksal abgeschlossen wurden, oder ob die Verbundenheit der Verträge so eng ist, dass der eine Vertrag ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre.

4.3 Gemäss der Praxis des Verwaltungsgerichts ist für die Bejahung der Verbundenheit nicht erforderlich, dass die zur Diskussion stehenden Verträge aufeinander Bezug nehmen. Sie können auf den ersten Blick sogar völlig unabhängig voneinander erscheinen. Es genügt, dass sich ihre Zusammengehörigkeit aus den Umständen ergibt und dass das Geschäft seinem wirtschaftlichen Gehalt nach dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt (BVR 2001 S. 553 E. 4.d, 1997 S. 334 ff.). Massgebend ist dabei die Gesamtwürdigung der konkreten Umstände. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist die gegenseitige Abhängigkeit der beiden Verträge somit gerade auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Der Ansicht, dass nur der Begriff der schlüsselfertigen Baute, nicht jedoch derjenige der Verbindung von Kauf- und Werkvertrag nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgelegt werden soll, kann daher nicht gefolgt werden. Eine unterschiedliche Behandlung bei der Auslegung der Begriffe würde sich denn auch nicht begründen lassen. Andernfalls liesse sich die Vorschrift von Art. 6a HPG mit einer entsprechenden vertraglichen Bestimmung ohne weiteres und ungeachtet der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse aushebeln.

4.4 Nach Auffassung der JGK sprechen im vorliegenden Fall mehrere Umstände dafür, dass die Beschwerdeführerin nicht frei war, wann und wie sie ihr Grundstück überbauen wollte. Entscheidend ist zunächst die Tatsache, dass die noch zu erstellende Wohneinheit zusammen mit den beiden Gewerbebauten „C.“ und „D.“ als Gesamtprojekt „F.“ bewilligt wurde. Beim Abschluss des Kaufvertrages waren die Gewerbebauten bereits fertig gestellt, und mit der Erstellung der Wohneinheiten sollte lediglich das Gesamtprojekt vollendet werden. Theoretisch wäre es zwar durchaus denkbar gewesen, dass die Beschwerdeführerin den Werkvertrag gekündigt und ein neues Projekt für den Wohnteil hätte ausarbeiten lassen. Das neue Projekt hätte sich jedoch an die bereits bestehenden Gewerbebauten anlehnen und mit ihnen erneut ein Gesamtprojekt bilden müssen. Um bewilligt werden zu können, hätten zudem auch bei diesem neuen Projekt die Vorgaben der ZPP eingehalten werden müssen. Angesichts dieser Umstände erscheint ein solches Verhalten der Beschwerdeführerin als wenig wahrscheinlich, zumal dadurch zusätzliche Kosten entstanden wären. Zudem wären einer grundlegenden Projektänderung auch die engen zeitlichen Vorgaben im Wege gestanden. Die Beschwerdeführerin macht in ihren Rechtsschriften denn auch selber geltend, dass es ihr in erster Linie um den Erwerb und die an-

schliessende Vermietung der Geschäftsräume und nicht um den Erwerb der Wohneinheiten oder gar die Entwicklung eines eigenen Projektes für letztere gegangen sei. Auch die Möglichkeit, den TU-Vertrag zu kündigen und mit einem anderen Generalunternehmer einen neuen TU-Vertrag über dasselbe Projekt abzuschliessen, erscheint als äusserst unwahrscheinlich, sind doch objektiv betrachtet für die Beschwerdeführerin bei einem solchen Vorgehen keinerlei Vorteile ersichtlich. Solche sind auch nicht auszumachen für die theoretisch bestehende Möglichkeit, die bewilligte Baute zwar errichten lassen, aber den von der X. AG vorgegebenen Zeitplan vorsätzlich nicht einzuhalten.

4.5 Im Übrigen räumt die Beschwerdeführerin unter Ziff. 3.14 ihrer Beschwerde ein, dass sich die Tatsache, dass der Werkvertrag mit der Y. AG weitergeführt worden sei, nur wirtschaftlich begründen lasse. Weiter führt sie aus, die Aufhebung des TU-Vertrages wäre nur dann sinnvoll gewesen, wenn das geänderte Bauprojekt Einsparungen oder wesentliche Qualitätsverbesserungen mit sich gebracht hätte, die sich auch bei einer Bezahlung der Konventionalstrafe vorteilhaft ausgewirkt hätten. Auch diese Umstände sprechen für die dargelegte Zusammengehörigkeit der beiden Verträge.

5.

5.1 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, der TU-Vertrag sehe in den Ziff. 17 und 18 umfangreiche Vorbehalte bezüglich Genehmigung und Änderung des Bauprojektes vor. Insbesondere werde ihr ein umfassendes Änderungsrecht eingeräumt, selbst wenn dadurch der Gesamtcharakter des Bauwerkes verändert werde. Vorbehalten werde einzig die Übernahme der dadurch entstehenden Mehrkosten durch die Beschwerdeführerin. Somit wäre es ihr möglich gewesen, die Baute im Rahmen der geltenden ZPP vollständig zu verändern. Sie habe denn auch durch das als Bauherrenvertretung und Projektmanager beauftragte Architekturbüro I. Änderungen im Rahmen der Ausführungsplanung vornehmen lassen. Wenn der Besteller wie im vorliegenden Fall in der Gestaltung der Baute völlig frei sei, sofern er die durch die Änderungen entstehenden Mehrkosten übernehme, liege kein Vertrag über eine schlüsselfertige Baute vor. Zudem sei ihr ein Wahl- und Vetorecht bei der Vergabe von Arbeiten an Subunternehmer eingeräumt worden, wiederum mit der Verpflichtung, allfällige Mehrkosten zu übernehmen.

Dem steht entgegen, dass die Beschwerdeführerin unter Ad Ziff. 2/3 ihrer Schlussbemerkungen ausführt, die ÜO (gemeint ist wohl die Baubewilligung) sei aufgrund eines konkreten Architekturprojektes genehmigt worden, weshalb sie keine wesentlichen Dispositionen betreffend die Art und Nutzung der noch auszuführenden Bauten mehr habe treffen können. In direktem Widerspruch zu dieser Aussage hält sie weiter hinten in ihren Schlussbemerkungen fest, sie hätte

die Möglichkeit gehabt, die Baute im Rahmen der geltenden Zonenordnung vollständig zu verändern, was gegen den Kauf einer schlüsselfertigen Baute spreche.

5.2 Wie oben bereits ausgeführt wurde, ist die Errichtung der 39 Wohneinheiten auf dem Dach des Gewerbebaus „D.“ Bestandteil des insgesamt bewilligten Projekts „F.“. Gestützt auf diese Baubewilligung war die Ausgestaltung der Baute im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bereits im Detail festgelegt, und die Beschwerdeführerin hatte zu keinem Zeitpunkt einen massgeblichen Einfluss auf die noch auszuführenden Bauarbeiten. Allfällige Änderungen, die den Gesamtcharakter des Bauwerkes verändert hätten, hätten neu bewilligt werden müssen und waren aufgrund der obigen Ausführungen wenig wahrscheinlich. Das vertraglich eingeräumte Gestaltungs- und Änderungsrecht erlaubte es der Beschwerdeführerin folglich lediglich, Änderungen des Wohnbaus im Rahmen der erteilten Baubewilligung vorzunehmen. Denkbar gewesen wären somit etwa Änderungen bei der Auswahl der einzelnen Materialien oder der Gestaltung gewisser Einzelheiten der Innenausstattung. Bei den von der Beschwerdeführerin tatsächlich vorgenommenen Projekthänderungen handelte es sich denn auch lediglich um Präzisierungen und Optimierungen der Details innerhalb der Ausführungsplanung (Küchen, Materialien, Fenster). Wie die Vorinstanz richtig festgestellt hat, vermag ein solches Mitbestimmungsrecht an der Qualifizierung als Kaufvertrag über eine schlüsselfertige Baute nichts zu ändern. Dies gilt auch für das der Beschwerdeführerin eingeräumte Wahl- und Vetorecht bei der Vergabe von Arbeiten an Subunternehmer.

6.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, gemäss der ursprünglichen Planung der Verkäuferin hätte die Käuferin den Wohnbauteil nach der Abwicklung des Verkaufs auf eigenes Risiko und auf eigene Rechnung erstellen sollen. Der Verkaufsprozess, insbesondere die Auswahl des Käufers, habe jedoch mehr Zeit beansprucht, als vorgesehen gewesen sei. Da die Verkäuferin die verkauften Geschäftsräume zurückmieten und per 1. Januar 2008 beziehen wollte, sei es für sie im Hinblick auf die andernfalls zu erwartenden Immissionen wesentlich gewesen, dass der Rohbau des Wohnbauteils bis zu diesem Zeitpunkt abgeschlossen sei. Lediglich aus diesem Grund habe sie den TU-Vertrag mit der Y. AG vorbereitet und wegen weiteren zeitlichen Verzögerungen schliesslich auch selbst abgeschlossen. Zu keinem Zeitpunkt sei die Übertragung einer schlüsselfertigen Baute beabsichtigt gewesen.

Wesentlicher Zeitpunkt der Beurteilung der Frage, ob es sich um die Übertragung einer schlüsselfertigen Baute handelt, ist der Vertragsschluss. Massgebend ist die Gesamtwürdigung der konkreten Umstände zu diesem Zeitpunkt und nicht

allein die Absichten und Beweggründe, die für eine der Vertragsparteien ausschlaggebend gewesen waren. Ob der wirkliche Wille der Parteien auf den Abschluss eines Kaufvertrages einer schlüsselfertigen Baute gerichtet war, kann nur entschieden werden, wenn sämtliche Erklärungen der Parteien gewürdigt und zu einem umfassenden Ganzen zusammengefügt werden. Es geht nicht an – wie dies die Beschwerdeführerin versucht –, einzelne Elemente herauszulösen und aus ihnen auf die Natur des Vertrages zu schliessen. Wie oben ausführlich dargelegt wurde, spricht die Gesamtwürdigung der Umstände dafür, dass die Grundstücke samt der bereits erstellten Gewerbebauten und der noch zu erstellenden Wohnbaute das Erwerbsobjekt bildeten. Insofern richtete sich der Vertragswille der Parteien entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin durchaus auf die Übereignung einer schlüsselfertigen Baute.

7.

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, weder die Verkäuferin noch die Käuferin hätten die Absicht gehabt, eine schlüsselfertige Baute zu ver- bzw. zu kaufen. Der Vertragswille der Parteien habe sich beim Kaufgeschäft primär auf den Erwerb einer Geschäftliegenschaft gerichtet. Massgeblich seien insbesondere die Bonität der künftigen Mieterin (und Verkäuferin) sowie die Rendite auf den Mieterträgen für den Geschäftsteil der Liegenschaft gewesen. Aufgrund der Bauvorschriften der ZPP sei jedoch für beide Parteien klar gewesen, dass sich der Geschäftsteil nur erwerben lasse, wenn sich der Käufer auch verpflichte, den Wohnanteil zu realisieren. Die Bauvorschriften der ZPP seien jedoch öffentlich-rechtlicher Natur und dürften nicht dazu führen, dass der Erwerberin aus handänderungssteuerrechtlicher Sicht unterstellt werde, sie sei nicht mehr frei gewesen, wann und wie das Vertragsobjekt überbaut werde.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Die Vorschriften der lokalen baurechtlichen Grundordnung (Baureglement und Zonenplan) müssen bei jedem Bauprojekt eingehalten werden und haben somit stets eine gewisse einschränkende Wirkung. Im vorliegenden Fall sehen die Vorschriften zur ZPP vor, dass von den im Planungsgebiet maximal zulässigen 34'000 m² Bruttogeschossfläche (BGF) mindestens 6'000 m² für das Wohnen vorzusehen sind. Wie dieser Auflage Rechnung getragen werden soll, wird nicht durch die ZPP, sondern durch das bewilligte Gesamtbauprojekt „F.“ (Gewerbebauten C. und D., sowie Wohnbaute auf dem Dach von D.) festgelegt. Entscheidend ist folglich, dass bereits eine Baubewilligung für das Gesamtbauprojekt „F.“ erteilt war. Durch sie wurden die wesentlichen Gestaltungsmerkmale der Bauten festgelegt. Bei wesentlichen Änderungen der Gestaltung hätte somit erneut eine Baubewilligung eingeholt werden müssen, was gestützt auf die obigen Ausführungen als nicht sinnvoll und nicht realistisch erachtet werden muss. Zudem waren die beiden Gewerbebauten bei Vertragsschluss bereits fertig gestellt, so dass der Beschwerdeführerin auch

dann kaum Spielraum verblieben wäre, wenn sie sich dazu entschlossen hätte, für den Wohnbau ein neues Projekt auszuarbeiten. Wie bereits festgehalten wurde, räumt die Beschwerdeführerin denn in ihren Schlussbemerkungen von 10. Januar 2008 auch selbst ein, das Bauprojekt für die Erstellung der Wohnungen sei bereits bewilligt gewesen, so dass keine wesentlichen Dispositionen betreffend die Art und Nutzung mehr hätten getroffen werden können. Dass die Beschwerdeführerin nicht mehr frei war, wann und wie sie das gekaufte Grundstück überbauen wollte, ist entgegen ihrer Auffassung nicht nur Folge der ZPP, sondern der gesamten Umstände, insbesondere der Tatsachen, dass das Projekt „F.“ gesamthaft bewilligt wurde.

8.

Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin, der Wohnbauanteil sei unumgänglicher Bestandteil des bewilligten Bauprojektes, und sie sei verpflichtet gewesen, diesen entsprechend zu realisieren. Aus einer von ihr in Auftrag gegebenen hypothetischen Berechnung des Landwertes gehe hervor, dass die Wohnnutzung den Landpreis negativ beeinflusse. Daraus ergebe sich, dass der Wohnteil im Sinne einer „Fertigstellungspflicht“ zur Erfüllung der Auflagen aus dem Zonenplan übernommen worden sei. Die JGK habe in einem Entscheid vom 23. Februar 2005 im Zusammenhang mit der Übernahme eines Infrastrukturentscheides festgehalten, dass bei Überbindung von Verträgen, welche aufgrund einer gesetzlichen Auflage abgeschlossen worden seien, keine Handänderungssteuer auf dem Betrag des Werkpreises zu entrichten sei, auch wenn die Verkäuferschaft von den Erstellungskosten entlastet werde. Der vorliegende Sachverhalt sei analog zu beurteilen, da die Wohnbauetappe als Bestandteil der ÜO erstellt werden müsse.

Wie bereits ausgeführt wurde, müssen sich sämtliche Bauprojekte an die geltende baurechtliche Grundordnung halten. Ob eine andere als die im jeweiligen Zonenplan vorgesehene Nutzungsart positiven Einfluss auf den Landwert hätte, kann bei der Berechnung der Handänderungssteuer nicht massgebend sein. Diesbezüglich ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der Landwert direkten Einfluss auf den Kaufpreis hat, welcher Grundlage für die Berechnung der Handänderungssteuer ist und sich insoweit durchaus auf die Höhe der Handänderungssteuer auswirkt. Könnte das hier zur Diskussion stehende Grundstück rein gewerblich genutzt werden und hätte das wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht einen höheren Landwert zur Folge, wäre der Kaufpreis sicherlich auch höher angesetzt worden, was wiederum eine höhere Handänderungssteuer zur Folge gehabt hätte. Der Argumentation der Beschwerdeführerin kann somit nicht gefolgt werden. Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin mit dem Kaufvertrag über das fragliche Grundstück auch den Werkvertrag zur Fertigstellung des teilweise bereits errichteten Gesamtbauprojektes von der Verkäuferin übernommen. Die Wohnbaute stellt keine Infrastruktureinrichtung dar. Inwiefern damit

eine Situation vorliegen soll, die mit der Übernahme eines Infrastrukturvertrages vergleichbar wäre, kann nicht nachvollzogen werden. Aus dem Entscheid der JGK vom 23. Februar 2005 kann die Beschwerdeführerin deshalb nichts zu ihren Gunsten ableiten.

9.

Aufgrund der gesamten Umstände gelangt die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion zum Schluss, dass im vorliegenden Fall bezüglich des noch herzustellen- den Wohnbauteils die Übereignung und nicht dessen Herstellung im Vordergrund stand. Der Wille der Vertragsparteien war darauf ausgerichtet, der Käuferin eine schlüsselfertige Baute nach Massgabe der Gesamtbaubewilligung zu übertragen. Die Gebäudevollendung konnte von der Käuferin denn auch nicht massgeblich beeinflusst werden. Die Handänderungssteuer ist deshalb auf dem Gesamtbe- trag von Landpreis und Werklohn zu erheben, und die gegen die Einsprachever- fügung erhobene Beschwerde ist abzuweisen.

10.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die entstande- nen Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG).

Demnach entscheidet die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendi- rektion von pauschal CHF 1'000.- werden der Beschwerdeführerin zur Bezahlung auferlegt. Dieser Betrag wird mit separater Zahlungseinladung in Rechnung ge- stellt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

Eine gegen diesen Entscheid erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat das Verwaltungsgericht am 28. Mai 2009 abgewiesen