

100.2018.74U
HAT/SES/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 14. August 2020

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Stohner
Gerichtsschreiberin Seiler

A. _____ AG
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführerin

gegen

Kanton Bern
handelnd durch die Direktion für Inneres und Justiz,
Münstergasse 2, Postfach, 3000 Bern 8
Beschwerdegegner

betreffend Handänderungssteuer (Entscheid der Justiz-, Gemeinde- und
Kirchendirektion des Kantons Bern vom 12. Februar 2018; 32.13-16.25)



Sachverhalt:

A.

Mit Kaufvertrag vom 7. August 2014 erwarb die B._____ AG das unbebaute Grundstück ... Gbbl. Nr. 1_____. Das Grundbuchamt Seeland beurteilte die Handänderung als Kauf einer schlüsselfertigen Baute und legte mit Verfügung vom 10. Juni 2015 die Handänderungssteuer auf Fr. 105'470.- fest, wobei es nebst dem deklarierten Landpreis von Fr. 790'000.-- auch die im Baugesuch vom 13. November 2013 genannten Werkkosten von Fr. 5'250'000.-- (inkl. MWSt) zuzüglich der Projektentwicklungskosten von Fr. 225'000.-- (inkl. MWSt) für die Erstellung eines Ladengeschäfts sowie Wohnungen berücksichtigte. Die dagegen erhobene Einsprache hiess das Grundbuchamt Seeland teilweise gut und reduzierte die Handänderungssteuer auf Fr. 101'720.-- (Einspracheverfügung vom 16. März 2016).

B.

Gegen die Einspracheverfügung gelangte die B._____ AG am 13. April 2016 an die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK; heute Direktion für Inneres und Justiz [DIJ]). Diese wies die Beschwerde mit Entscheid vom 12. Februar 2018 ab.

C.

Dagegen hat die B._____ AG am 14. März 2018 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und beantragt, der Entscheid der JGK vom 12. Februar 2018 sei aufzuheben und die Handänderungssteuer auf Fr. 14'220.-- festzusetzen. Eventuell sei die Sache zur Neuurteilung an das Grundbuchamt, subeventuell an die JGK (heute DIJ) zurückzuweisen.

Der Kanton Bern, handelnd durch die JGK (heute DIJ), schliesst mit Beschwerdeantwort vom 10. April 2018 auf Abweisung der Beschwerde.

D.

Am 12. Juni 2020 übernahm die A._____ AG durch Fusion die Aktiven und Passiven der B._____ AG, die in der Folge aus dem Handelsregister gelöscht wurde.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 27 Abs. 3 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer [HG; BSG 215.326.2]).

1.2 Im Rahmen einer Fusion sind während Hängigkeit des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens die Aktiven und Passiven der B._____ AG auf die A._____ AG übergegangen (vorne Bst. D; Handelsregistereintrag der A._____ AG; Firmennummer ...). Damit hat von Gesetzes wegen ein Parteiwechsel stattgefunden (Gesamtrechtsnachfolge; Art. 13 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 83 Abs. 4 Satz 2 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272] und Art. 22 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [Fusionsgesetz, FusG; SR 221.301]; Michael Graber, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2017, Art. 83 ZPO N. 36 und 39; ferner für die bis Ende 2010 geltende Rechtslage Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 13 N. 13). Die B._____ AG hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, die Beschwerdeführerin ist als deren Rechtsnachfolgerin durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG).

1.3 Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 26 Abs. 1 HG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist indessen auf das Eventual- sowie das Subeventualbegehren, da die Beschwerdeführerin die entsprechenden Rückweisungsanträge in ihrer Beschwerdeschrift mit keinem Wort begründet (vgl. Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 2 VRPG; vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 32 N. 15).

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

2.1 Der zivilrechtliche Eigentumsübergang von Grundstücken unterliegt der Handänderungssteuer (Art. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 Bst. a HG). Die Steuer wird aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, welche die Käufer- der Verkäuferschaft 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). Sie beträgt 1,8 % (Art. 11 Abs. 1 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 bebauter Grundstücke mit Personen zu gewährleisten, die eine künftige Baute erwerben (vgl. Nachtrag zum Vortrag des Regierungsrats vom 19. März 1997, in Tagblatt des Grossen Rates 1998, Beilage 22 [nachfolgend: Vortrag zu Art. 6a HG], S. 6 ff.; Tagblatt des Grossen Rates 1998, S. 700 ff., insb. 705 [Votum Rytz]). Eingefügt wurde die in Art. 6a HG verankerte Bemessungsgrundlage aufgrund einer wirtschaftlichen Auslegung von Art. 6 HG. Anlass dafür war eine Praxisänderung des Verwaltungsgerichts: Danach bemisst sich die vermögensrechtliche Leistung

der Käuferschaft auch nach dem Preis der noch zu erstellenden Baute, wenn der Werkvertrag aus wirtschaftlicher Sicht derart eng mit dem Kaufvertrag zusammenhängt, dass nicht die Herstellung, sondern die Übertragung im Vordergrund steht, mithin der Vertragsgegenstand auch den Kauf einer künftigen Sache umfasst (BVR 1997 S. 344 mit Verweis auf BVR 1995 S. 267 bestätigt in BVR 2017 S. 529 E. 2.4; VGE 2016/267 vom 12.9.2017 E. 2.2 [bestätigt durch BGer 2C_879/2017 vom 15.3.2018], 2012/470 vom 5.1.2015 E. 2.3, 2010/45 vom 8.10.2010 E. 3.3, 2009/396 vom 18.10.2010 E. 2.5, je mit Hinweisen).

2.3 Nach der Rechtsprechung zu Art. 6a HG ist dann vom Erwerb einer künftigen Sache auszugehen, wenn Kauf- und Werkvertrag derart verbunden sind, dass der eine Vertrag ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre, oder der eine doch jedenfalls den Beweggrund für den Abschluss des anderen bildete. Auf die äussere Form und Bezeichnung der Verträge kommt es nicht an (reiner Kaufvertrag über eine schlüsselfertige Baute, kombinierter Kauf-/Werkvertrag, separate Kauf- und Werkverträge). Ebenso wenig ist erforderlich, dass die Verträge von den gleichen Parteien abgeschlossen worden sind; so kann der Werklohn trotz fehlender tatsächlicher oder wirtschaftlicher Identität der Verkäuferschaft des Grundstücks und der Werkunternehmerin bzw. 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 (BVR 2017 S. 529 E. 3, 1997 S. 344 E. 3; VGE 2016/267 vom 12.9.2017 E. 2.3, in BN

2018 S. 262 ff. [bestätigt durch BGer 2C_879/2017 vom 15.3.2018], 2012/470 vom 5.1.2015 E. 2.2, 2010/45 vom 8.10.2010 E. 3.2, 2009/396 vom 18.10.2010 E. 2.2, 23437 vom 28.5.2009 E. 3.2, 22314 vom 28.3.2006, in BN 2006 S. 231 E. 3.1 [bestätigt durch BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006]).

2.4 Für die Klärung der Frage, ob die für die Steuerbemessung massgebende Gegenleistung allein im Landpreis oder aber im Landpreis und Werklohn zu erblicken ist, 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 liegt ein solcher Vertragsverbund nicht nur dann vor, wenn zwischen Verkäuferschaft und Werkunternehmen eine tatsächliche oder wirtschaftliche Identität besteht oder diese doch zumindest zusammengewirkt haben. Das Gericht hat vielmehr die Anwendbarkeit von Art. 6a HG schon mehrfach auch in Fällen bejaht, wo die Verkäuferschaft und das Werkunternehmen nicht (gegen aussen sichtbar) zusammengewirkt haben. Entscheidende Indizien für die faktische und/oder rechtliche Bindung der Käuferschaft in Bezug auf den Bau eines Gebäudes oder einer Wohneinheit bildeten dabei etwa die Verpflichtung zur Bezahlung eines Reugelds bzw. der Verlust von bereits bezahlten Projektierungskosten, falls nicht ein bereits involviertes Werkunternehmen beauftragt wird (z.B. VGE 2016/267 vom 12.9.2017 E. 3.4, in BN 2018 S. 262 ff. [bestätigt durch BGer 2C_879/2017 vom 15.3.2018], 2010/45 vom 8.10.2010 E. 3.4.1), der Abschluss eines Werkvertrags vor dem Landkauf (VGE 22314 vom 28.3.2006, in BN 2006 S. 231 E. 3.3 [bestätigt durch BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006 E. 2.3]; vgl. auch den vor Inkrafttreten von Art. 6a HG ergangenen VGE 20554 vom 16.3.1999 E. 5b [bestätigt durch BGer 2P.123/1999 und 2P.198/1999 vom 25.7.2000 E. 2b]), die zeitliche Nähe zwischen Landkauf und Abschluss der Werkverträge beim Kauf einer Parzelle, die Teil einer Gesamtüberbauung bildete und zuvor schlüsselfertig überbaut zum Verkauf angeboten worden war, wobei die Käuferschaft für den Bau des sich optisch nahtlos in die Gesamtüberbauung einfügenden Einfamilienhauses das mit dem Vorprojekt befasste Architekturbüro beauftragt hat (VGE 2012/470 vom 5.1.2015) sowie der Eintritt in einen bereits bestehenden Totalunternehmerwerkvertrag, welcher der (neuen) Bauherrschaft betreffend Art und Zeitpunkt der Überbauung sowie das ausführende (Total-)Unternehmen kaum Spiel-

raum lässt (VGE 2016/267 vom 12.9.2017 E. 2.4 [bestätigt durch BGer 2C_879/2017 vom 15.3.2018], VGE 23437 vom 28.5.2009).

3.

Unter den Parteien ist strittig, ob sich die von der Beschwerdeführerin zu leistende Handänderungssteuer nur auf dem Landpreis oder auch auf dem Werkpreis bemisst.

3.1 Mit Kaufvertrag vom 7. August 2014 erwarb die Beschwerdeführerin von den Miteigentümern C._____, ..., D._____ und ... für Fr. 790'000.-- das 2'667 m² umfassende unüberbaute Grundstück ... Gbbl. Nr. 1_____. Gleichentags schloss sie mit der «E._____» (nachfolgend E._____ GmbH) einen Vertrag über Architekturleistungen für den von der E._____ GmbH bereits geplanten Neubau eines Wohn- und Geschäftshauses mit unterirdischer Einstellhalle. Das Architektenhonorar für bereits erfolgte und zukünftige Leistungen wurde auf Fr. 647'952.50 (inkl. MWSt) festgelegt (Beilagen 5 und 7 zur Beschwerdevernehmlassung des Grundbuchamts Seeland vom 30.5.2016 [act. 3C]). Inhaber des Architekturbüros sind der (ehemalige) Miteigentümer des Grundstücks C._____ sowie der Sohn des (ehemaligen) Miteigentümers D._____, Die E._____ GmbH hatte bereits am 13. November 2013 in eigenem Namen das Baugesuch für die geplante Überbauung eingereicht. Darin wird die E._____ GmbH als Bauherrin und Projektverfasserin genannt. Als verantwortliche Person für die «Selbstdeklaration Baukontrolle» wird C._____ bezeichnet (Beilage 2 zur Beschwerdevernehmlassung des Grundbuchamts Seeland vom 30.5.2016 [act. 3C]). Das Vorhaben wurde am 6. Februar 2014 bewilligt (Beilage 4 zur Beschwerdevernehmlassung des Grundbuchamts Seeland vom 30.5.2016 [act. 3C]). Bereits Ende August 2014 begannen die Aushubarbeiten für den Neubau (Beschwerde Ziff. 10).

3.2 Die JGK hat unter Würdigung der gesamten Umstände erwogen, der Wille der Beschwerdeführerin sei im Zeitpunkt des Landerwerbs auf den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute gerichtet gewesen. So habe die

E. _____ GmbH bereits am 6. Februar 2014 – rund ein halbes Jahr vor dem Landerwerb durch die Beschwerdeführerin – die Baubewilligung für den von ihr projektierten Neubau erhalten. Unerheblich sei insoweit, dass die Beschwerdeführerin nach dem Landerwerb eine Projektänderung habe bewilligen lassen, da die Baute in den Grundzügen gleich geblieben sei (angefochtener Entscheid E. 4.2). Die Beschwerdeführerin habe lediglich Änderungen am Innenausbau vorgenommen, weshalb sie keinen massgeblichen Einfluss auf die Bauarbeiten gehabt habe (angefochtener Entscheid E. 7.2). Zwar habe die Beschwerdeführerin selber als Bauherrin und nicht die Verkäuferschaft oder die E. _____ GmbH die Werkverträge für den Neubau unterzeichnet; es sei aber nicht glaubhaft, dass sie beim Abschluss der Werkverträge frei von jeglichen Bindungen gewesen sei. Vielmehr sei von einer wichtigen Koordinationsfunktion des Architekturbüros auszugehen. Deshalb komme der Grundstückserwerb dem Kauf einer schlüsselfertigen Baute gleich und die Handänderungssteuer sei auf der Summe von Landpreis und Werklohn zu erheben (angefochtener Entscheid E. 5).

3.3 Die Beschwerdeführerin hält dagegen, sie sei nicht (vertraglich) verpflichtet gewesen, das von der E. _____ GmbH projektierte Bauvorhaben umzusetzen. Weder der Kaufvertrag noch der Vertrag für Architekturleistungen beinhalte eine entsprechende Verpflichtung (Beschwerde Ziff. 23). Dass sie nach dem Landerwerb eine Projektänderung habe bewilligen lassen, zeige, dass sie gerade keine schlüsselfertige Baute, sondern ein «Musterprojekt» erworben habe, das sie anschliessend basierend auf eigenen Abklärungen und Vorstellungen weiterentwickelt habe (Beschwerde Ziff. 34 ff.). Zwar habe die E. _____ GmbH bereits vor dem Landerwerb Offerten eingeholt, aber sie habe mit den Handwerkern später selber Vertragsverhandlungen geführt und schliesslich mit den von ihr ausgewählten Handwerkern direkt die gewünschten Werkverträge abschlossen. Dabei sei sie (teils) von den Empfehlungen der E. _____ GmbH abgewichen, ohne finanzielle oder wirtschaftliche Nachteile zu erleiden (Beschwerde Ziff. 21 ff.). Mangels eines mit einem Generalunternehmen abgeschlossenen Werkvertrags könne der Werklohn von vornherein nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden (Beschwerde Ziff. 30 ff.). Ferner kritisiert die Beschwerdeführerin die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zu Art. 6a HG. Für die Anwendung der Bestimmung sei ein qualifizierter Konnex

zwischen Kauf- und Werkvertrag erforderlich, der sich aus einer engen wirtschaftlichen oder rechtlichen Verbindung zwischen Verkäuferschaft und Werklieferanten oder -lieferantinnen ergeben könne oder wenn eine Baubindung bestehe (Beschwerde Ziff. 53 ff.). Der Verkäuferschaft müsse eine aktive Rolle zukommen und sie müsse die Dispositionsfreiheit der Käuferschaft einschränken (Beschwerde Ziff. 52 und 55).

4.

Die Beschwerdeführerin hat gleichentags den Kaufvertrag betreffend das Bauland und den Vertrag über Architekturleistungen mit der E. _____ GmbH geschlossen. Danach hat sie das von dieser geplante Projekt umgesetzt, für das bereits eine Baubewilligung eingeholt worden war. Mithin liegt ein Dreiparteienverhältnis vor und ist zu prüfen, ob die Kauf- und Werkverträge wirtschaftlich betrachtet so eng miteinander verbunden sind, dass gestützt auf Art. 6a HG die Handänderungssteuer auf Landpreis und Werklohn zu erheben ist.

4.1 Nach konstanter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist kein eigentliches Zusammenwirken von Verkäuferschaft der Grundstücke und Werkunternehmen und auch keine Baubindung notwendig, um einen Anwendungsfall von Art. 6a HG zu begründen (vgl. vorne E. 2.4). Die abweichende Auffassung der Beschwerdeführerin findet weder im Wortlaut noch in der Entstehungsgeschichte von Art. 6a HG eine Stütze (vgl. Vortrag zu Art. 6a HG S. 10 f.). Die in der Lehre geäusserte Kritik (Toni Amonn, Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten, in BN 2011 S. 154 ff.; Roland Pfäffli, Handänderungssteuer beim Baulandkauf, in BN 2018 S. 275 ff.; im gleichen Sinn jüngst auch Ernst Giger, Handänderungssteuer – Die schlüsselfertige Baute auf Abwegen oder die Suche nach der wahren Tragweite von Art. 6a HG, in in dubio 2/2019 S. 83 ff., S. 87) trägt dem Umstand zu wenig Rechnung, dass die Art. 6a HG zugrunde liegende Praxis vor allem die Beseitigung einer Ungleichbehandlung des Erwerbs bestehender und künftiger Bauten bezweckte (vorne E. 2.2). Von diesem Ziel hat sich auch der Gesetzgeber beim Erlass von Art. 6a HG leiten lassen. Im Zentrum der Betrachtung kann daher nicht ein allfälliges (gegen aussen sichtbares)

Verhalten der Verkäuferschaft liegen, sondern die Situation der Käuferschaft im Moment des Landerwerbs. Wer diese Situation herbeigeführt hat bzw. was die Gründe sind, weshalb sich die Käuferschaft in einer Situation fehlender Dispositionsfreiheit befindet, ist unter Rechtsgleichheitsgesichtspunkten nicht von Bedeutung (zum Ganzen: VGE 2016/267 vom 12.9.2017 E. 4.2 [bestätigt durch BGer 2C_879/2017 vom 15.3.2018], 2010/45 vom 8.10.2010 E. 3.3, 2009/396 vom 18.10.2010 E. 2.5, 22314 vom 28.3.2006 E. 3.3; vgl. auch vorne E. 2.3 f.). Der vorliegende Sachverhalt ist daher entsprechend den Grundsätzen der bisherigen Praxis des Verwaltungsgerichts zu beurteilen.

4.2 Gemäss Ziff. V.1 des Kaufvertrags vom 7. August 2014 lagen beim Vertragsschluss keine Werkverträge zur Überbauung des Grundstücks «mit einem schlüsselfertigen Gebäude» vor und bestand auch nicht die Absicht, «unmittelbar im Zusammenhang mit dem Grundstückerwerb solche Verträge abzuschliessen». Die Käuferschaft sei frei, ob und wie sie das Grundstück überbauen wolle. Nach Ziff. 2.1 des gleichentags geschlossenen Vertrags über Architekturleistungen hatte die Beschwerdeführerin aber für die Projektentwicklung eine Pauschale von Fr. 225'000.-- zu entrichten und gemäss Ziff. 14 bei vorzeitiger Kündigung des Vertrags eine Konventionalstrafe von zwei Dritteln des «Resthonorars» zu leisten. Aus den genannten Verträgen ergibt sich folglich (zwar) keine rechtliche Verpflichtung der Beschwerdeführerin zum Abschluss des jeweils anderen Vertrags oder bestimmter Werkverträge. Eine solche ist indes auch nicht notwendig und es kann sich aus den (übrigen) Umständen ergeben, dass die Käuferschaft im Zeitpunkt des Grundstückerwerbs in ihrer Entscheidung, ob, wie und wann sie ihr Grundstück überbauen will, nicht mehr frei war.

4.3 Dies trifft hier zu, wobei entscheidend ist, dass die E. _____ GmbH das Bauprojekt entwickelt hat und ihr für dieses bereits ein halbes Jahr vor Unterzeichnung des Kaufvertrags und des Vertrags über Architekturleistungen die Baubewilligung erteilt worden war (vorne E. 3.1). Die Beschwerdeführerin hat die E. _____ GmbH sodann gleichzeitig mit dem Erwerb des Grundstücks beauftragt, das geplante Projekt umzusetzen, und hat die rechtskräftige Bewilligung übernommen (vgl. zu den Projektänderungen hinten E. 4.4). Das ist – wie die Vorinstanz zu Recht erwogen hat – bereits ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Beschwerdeführerin beim Abschluss des Kaufvertrags nicht mehr frei war zu entscheiden, ob und wie sie ihr Grundstück überbauen wollte (angefochtener Entscheid E. 5.2; vgl. vorne E. 2.4; vgl. VGE 2016/267 vom 12.9.2017 E. 3.4, in BN 2018 S. 262 ff. [bestätigt durch BGer 2C_879/2017 vom 15.3.2018], 2012/470 vom 5.1.2015 E. 4.3, 23437 vom 28.5.2009 E. 3.4, 20554 vom 16.3.1999 E. 5b [bestätigt durch BGer 2P.123/1999 und 2P.198/1999 vom 25.7.2000]). Verstärkt wird dieser Eindruck dadurch, dass sie den für die Projektierungsarbeiten aufgewendeten namhaften Betrag verloren und eine hohe Konventionalstrafe hätte bezahlen müssen, wenn sie ein anderes Projekt hätte bauen oder ein anderes Architekturbüro hätte beauftragen wollen (vorne E. 4.2). Zwar sind die Werkverträge erst nach dem Landerwerb unterzeichnet worden, den einzelnen Vereinbarungen kann jedoch entnommen werden, dass die entsprechenden Offerten mehrheitlich bereits vor der Unterzeichnung des Kaufvertrags durch die E. _____ GmbH eingeholt worden waren (vgl. insb. Vertrag für Architekturleistungen, Bauingenieurleistungen, Baumeisterarbeiten, Flachdach und Spenglerarbeiten, Belagsarbeiten, Sanitärinstallation, Elektroinstallation; Beilagen 5, 6, 9, 10, 12, 18, 25 zur Beschwerdevernehmlassung des Grundbuchamts Seeland vom 30.5.2016 [act. 3C]). Die damit zusammenhängenden Arbeiten wurden der Beschwerdeführerin entsprechend in Rechnung gestellt («Ausschreibung, Offertvergleich, Vergabeantrag» im Betrag von Fr. 107'992.-- [ohne MWSt], vgl. Vertrag für Architekturleistungen Ziff. 2.1 [Leistungen] und 2.3 [Art und Höhe der Vergütung]), was diese nicht bestreitet (Beschwerde Ziff. 24). Mit Blick darauf ist wenig glaubhaft, dass die Beschwerdeführerin sämtliche Verhandlungen neu hätte führen können und in der Wahl der Werkunternehmen – aus wirtschaftlicher Sicht – völlig frei gewesen ist. Selbst wenn sie gewisse Nachverhandlungen mit den

offerierenden Unternehmen geführt hat, vereinzelt andere als die von der E._____ GmbH vorgeschlagenen Unternehmen gewählt und teils erheblich von den Offerten abweichende Werklöhne bezahlt hat (Beschwerde Ziff. 24 f.; «Vergleich Vergabeanträge – abgeschlossene Werkverträge» [act. 3B] pag. 64), kam der E._____ GmbH sowohl bei der Planung des Projekts als auch bei der Vorbereitung der Werkverträge die Federführung zu. Die einzelnen Werkverträge tragen denn auch den Briefkopf der E._____ GmbH (Beilagen 8-32 zur Beschwerdevernehmlassung des Grundbuchamts Seeland vom 30.5.2016 [act. 3C]). Dass die Vorinstanz auf eine wichtige Koordinationsfunktion des Architekturbüros geschlossen und erwogen hat, vor diesem Hintergrund könne nicht von einer vollkommenen Autonomie der Beschwerdeführerin ausgegangen werden (angefochtener Entscheid E. 5.2), ist daher nicht zu beanstanden (vgl. auch VGE 2012/470 vom 5.1.2015 E. 4.4). Zwar wendet die Beschwerdeführerin ein, die Vorinstanz habe den Vertrag für Architekturleistungen unzulässigerweise in einen Generalunternehmervertrag uminterpretiert (Beschwerde Ziff. 33). Indes kann unter den gegebenen Umständen keine Rolle spielen, ob die Käuferschaft einen Vertrag mit einem Generalunternehmen oder – gestützt auf Vermittlung einer zentralen Stelle – Werkverträge direkt mit den Handwerkern abschliesst (vgl. hierzu BGer 2C_879/2017 vom 15.3.2018 E. 2.3).

4.4 Unbehelflich ist das Argument der Beschwerdeführerin, sie habe nach Erwerb des «Musterprojekts» das gesamte Gebäudekonzept kritisch hinterfragt und schliesslich 50 bauliche Änderungen vorgenommen, die eine Projektänderung nach sich gezogen hätten (Beschwerde Ziff. 26, 34 ff.). Sie macht damit sinngemäss geltend, stärker auf das Projekt Einfluss genommen zu haben, als dies üblicherweise beim Erwerb von schlüsselfertigen Bauten möglich sei. – Zwar wurden am ursprünglichen Projekt tatsächlich verschiedene Änderungen vorgenommen («Übersicht über die vorgenommenen Planänderungen Baueingabe vs. Ausführung» [act. 3B] pag. 65). So hat die Beschwerdeführerin im Untergeschoss zwei zusätzliche Lüftungsschächte eingebaut, den Eingang zum Treppenhaus neu gestaltet und einen zusätzlichen Technikraum gebaut. Im Erdgeschoss hat sie insbesondere die Zugänge zum Ladengeschäft und den «Aufenthaltsbereich» neu konzipiert, zusätzliche Räume geschaffen sowie die Fenster teilweise neu angeordnet (Verzicht auf Fenster im Raum «Früchte/Gemüse, Milch/Fleisch»; «zwei statt

drei Fenster» an der Nordostfassade). Im Obergeschoss wurden zwei Wohnungen vergrössert und zwei andere verkleinert. Anstelle eines einzigen Bades wurden in mehreren Wohnungen zwei Bäder eingebaut und die Grösse der Aussenterrassen bzw. der Terrassen im Innenhof verändert sowie teilweise die Zimmer, die Küche und das Bad neu angeordnet. Wie die Vorinstanz zutreffend angemerkt hat, hat die Käuferschaft auch beim Erwerb schlüsselfertiger Häuser und Wohnungen in Bezug auf den Innenausbau und die Raumaufteilung regelmässig Möglichkeiten, die Liegenschaft nach individuellen Bedürfnissen gestalten zu können (angefochtener Entscheid E. 7.2 mit Hinweis auf VGE 2012/470 vom 5.1.2015 E. 4.5). Bei den von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Änderungen handelt es sich überwiegend um solche, die bloss den Innenausbau oder die Raumaufteilung betreffen. Grossmehrheitlich hat sie das Bauvorhaben so übernommen, wie es von Anfang an geplant war, was sich auch darin zeigt, dass sie es mit einer einfachen Projektänderung ihren Bedürfnissen anpassen konnte. Sie räumt denn auch selber ein, sie habe das «Musterprojekt» «zugekauft», da es ihr «zusagte». Dies spricht dafür, dass die Beschwerdeführerin noch während der Vertragsverhandlungen über den Kauf des Grundstücks beschlossen hatte, das bereits bewilligte Projekt gleichzeitig mit dem Land zu erwerben und umzusetzen. Die vorgenommenen kleineren baulichen Anpassungen stehen einer Vertragsverbindung im Sinn von Art. 6a HG nicht entgegen (VGE 2012/470 vom 5.1.2015 E. 5.5, 2010/45 vom 8.10.2010 E. 3.5.2).

4.5 Sodann bestehen zwischen der E._____ GmbH und der Verkäuferschaft unbestrittenermassen enge personelle Verflechtungen (vgl. vorne E. 3.1). Die Beschwerdeführerin macht jedoch geltend, dadurch nicht verpflichtet gewesen zu sein, die E._____ GmbH mit den Architekturleistungen zu beauftragen und das von dieser geplante Projekt zu bauen (Beschwerde Ziff. 39 ff.). Es erscheint jedoch unwahrscheinlich, dass die Verkäuferschaft das Grundstück veräussert hätte, wenn die Beschwerdeführerin nicht gleichzeitig den Vertrag über Architekturleistungen unterzeichnet hätte. Nicht glaubhaft ist zudem die Behauptung der Beschwerdeführerin, sie habe sich erst nach den geführten Nachverhandlungen zur Überbauung des Grundstücks und zur Übernahme des durch die E._____ GmbH ausgearbeiteten Projekts entschlossen (Beschwerde Ziff. 41); dies umso mehr, als sie an anderer Stelle selber vorbringt, sie hätte

in der Phase der Kaufvertragsverhandlungen ein anderes Projekt entwickeln lassen, wenn ihr das bereits bewilligte nicht zugesagt hätte (Beschwerde Ziff. 37 f.). Zu Recht weist die Vorinstanz darauf hin, dass die Beschwerdeführerin mit erheblichen Mehrkosten und zeitlichen Verzögerungen hätte rechnen müssen, wenn sie ein selbst ausgearbeitetes neues Projekt hätte realisieren wollen (angefochtener Entscheid E. 7.2). Die kurze Zeitspanne zwischen dem Abschluss des Kaufvertrags am 7. August 2014 und dem Beginn der Aushubarbeiten Ende August 2014 bildet ein weiteres Indiz dafür, dass der Landerwerb und die Umsetzung des bestehenden Projekts von langer Hand geplant waren (vgl. auch Vernehmlassung der JGK vom 10.4.2018, S. 2 oben). Der Wille der Beschwerdeführerin war mithin im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags auf den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute im Sinn der einschlägigen Rechtsprechung gerichtet.

4.6 Soweit die Beschwerdeführerin schliesslich eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör bzw. der Begründungspflicht rügt, weil sich die Vorinstanz nur ungenügend mit dem Sinn und Zweck von Art. 6a HG und der Regelungsabsicht des Gesetzgebers auseinandergesetzt habe (Beschwerde Ziff. 45 ff.), ist Folgendes festzuhalten: Zwar garantiert der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 21 ff. VRPG sowie Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) namentlich das Recht, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich hört, prüft und bei der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (vgl. Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG). Dabei ist aber nicht erforderlich, dass sich diese mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Grundsätzlich reicht aus, dass die Begründung den Betroffenen erlaubt, sich über die Tragweite des Angeordneten ein Bild zu machen und den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anzufechten (BVR 2018 S. 341 E. 3.4.2, 2016 S. 529 E. 4.3, 2012 S. 109 E. 2.3.3; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 52 N. 5 f.; BGE 143 III 65 E. 5.2, 142 II 154 E. 4.2, 140 II 262 E. 6.2). Hier hat sich die Vorinstanz einlässlich mit den wesentlichen Aspekten der Streitsache befasst und ihre Ent-

scheidgründe umfassend erläutert. Von einer Verletzung der Begründungspflicht kann keine Rede sein.

4.7 Nach dem Gesagten ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass wirtschaftlich betrachtet mit dem Landkauf der Erwerb einer schlüsselfertigen Baute im Sinn von Art. 6a HG erfolgte. So kam der E. _____ GmbH die Federführung bei der Entwicklung und Umsetzung des Neubaus zu: Schon ein halbes Jahr vor Abschluss des Architekturleistungsvertrags lag die Baubewilligung für das von ihr geplante Projekt vor. Sie holte vorgängig Offerten für die Bauarbeiten ein und war bis zur Inbetriebnahme des Neubaus als Bauleiterin tätig. Zwischen ihr und der Verkäuferschaft bestanden sodann enge personelle Verflechtungen. Hätte sich die Beschwerdeführerin für eine andere Unternehmung oder ein anderes Projekt entschieden, hätte sie erhebliche finanzielle Konsequenzen tragen müssen. Sie war nach dem Gesagten im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags in ihrem Entscheid, ob und wie sie das Grundstück überbauen wollte, nicht mehr frei. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz für die Bemessung der Handänderungssteuer auch auf den Werklohn abgestellt hat. Die Ermittlung des Werklohns ist unter den Verfahrensbeteiligten nicht streitig (vgl. insoweit auch VGE 2012/470 vom 5.1.2015 E. 4.7). Die Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.

5.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 VRPG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 5'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführerin
 - Direktion für Inneres und Justiz des Kantons Bernund mitzuteilen:
 - Grundbuchamt Seeland

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.