

100.2019.111U  
STN/SES/ROS

## Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 17. August 2020**

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

**A. \_\_\_\_\_ AG**  
vertreten durch Rechtsanwältin ...  
Beschwerdeführerin

gegen

**Kanton Bern**  
handelnd durch die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion,  
Münstergasse 2, Postfach, 3000 Bern 8  
Beschwerdegegner

betreffend Handänderungssteuer (Entscheid der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern vom 19. Februar 2019; 2017.jgk.572)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Am 30. September 2015 erwarb die A.\_\_\_\_\_ AG von der B.\_\_\_\_\_ AG zwei Grundstücke in der Einwohnergemeinde (EG) C.\_\_\_\_\_ zum Preis von Fr. 655'000.--. Gestützt auf diesen Betrag entrichtete sie eine Handänderungssteuer von Fr. 11'790.--. In der Veranlagungsverfügung vom 21. Juni 2016 ging das Grundbuchamt Seeland jedoch vom Erwerb einer schlüsselfertigen Baute aus. Es veranlagte die Handänderungssteuer nicht nur auf dem Landpreis, sondern auch auf dem Werklohn, für den es mangels hinreichender Unterlagen auf die Baukosten gemäss Baugesuch abstellte. Auf Einsprache hin erwog es am 22. Dezember 2016, die Handänderungssteuer betrage Fr. 81'040.-- (Bemessungsgrundlage Fr. 4'502'222.20), zog davon allerdings die bereits bezahlte Steuer ab und verpflichtete die A.\_\_\_\_\_ AG zur Bezahlung von Fr. 69'250.--.

### **B.**

Gegen die Einspracheverfügung gelangte die A.\_\_\_\_\_ AG am 23. Januar 2017 an die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK; heute: Direktion für Inneres und Justiz [DIJ]). Diese wies die Beschwerde mit Entscheid vom 19. Februar 2019 ab.

### **C.**

Dagegen hat die A.\_\_\_\_\_ AG am 21. März 2019 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und beantragt, der Entscheid vom 19. Februar 2019 sei aufzuheben und die Handänderungssteuer sei auf der Bemessungsgrundlage von Fr. 655'000.-- festzulegen.

Die JGK schliesst mit Beschwerdeantwort vom 9. April 2019 auf Abweisung der Beschwerde.

## **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]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 26 Abs. 1 i.V.m. Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

**1.2** Der Klarheit halber rechtfertigt sich folgende Bemerkung zum Streitwert: Das Grundbuchamt setzte die Handänderungssteuer in der Einspracheverfügung vom 22. Dezember 2016 auf Fr. 69'250.-- fest (Dispositiv Ziff. 2), was die Vorinstanz durch Abweisung der Beschwerde bestätigte. Rechtskräftig und verbindlich wird grundsätzlich nur das Dispositiv einer Verfügung oder eines Entscheids. Zu dessen Auslegung kann die Begründung beigezogen werden (BVR 2016 S. 237 E. 4.1). Aus dieser ergibt sich hier ohne weiteres, dass die Vorinstanz (wie schon das Grundbuchamt) eine Handänderungssteuer von insgesamt Fr. 81'040.-- berechnete. Davon zog das Grundbuchamt den auf den Landpreis entfallenden und von der Beschwerdeführerin bereits bezahlten Steuerbetrag von Fr. 11'790.-- ab, weshalb es im Dispositiv einen tieferen Betrag verfügte. Die für den Erwerb der beiden Grundstücke geschuldete Handänderungssteuer beträgt nach Auffassung der Vorinstanzen demnach Fr. 81'040.--.

**1.3** 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, in BN 2018 S. 262 ff. [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 ge-

kommen 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 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, in welchen 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), 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 Spielraum lässt (BVR 2017 S. 529; VGE 2016/267 vom 12.9.2017 E. 2.4, in BN 2018 S. 262 ff. [bestätigt durch BGer 2C\_879/2017 vom 15.3.2018], VGE 23437 vom 28.5.2009).

### 3.

#### 3.1 Auszugehen ist von folgendem Sachverhalt:

**3.1.1** Die B.\_\_\_\_\_ AG erwarb die beiden Grundstücke am 21. Dezember 2012 von der EG C.\_\_\_\_\_ zum Preis von Fr. 618'560.-- (Kaufvertrag vom 21.12.2012, act. 1C Beilage 23 Ziff. II.1) in der Absicht,

eine Wohnüberbauung zu realisieren (Auszug Protokoll der Gemeindeversammlung vom 5.12.2012, Vorakten DIJ act. 3A pag. 22 Beilage 2). Sie verpflichtete sich, das Baugesuch für die Überbauung des Vertragsobjekts innert eines Jahres nach Vertragsunterzeichnung einzureichen (Kaufvertrag Ziff. II.15). Für den Fall, dass der Rohbau nicht innert drei Jahren nach Erteilung der rechtskräftigen Baubewilligung fertiggestellt würde, behielt sich die Gemeinde ein Rückkaufsrecht vor (Kaufvertrag Ziff. II.16). Die B.\_\_\_\_\_ AG reichte im Dezember 2013 ein Baugesuch (Neubau Mehrfamilienhaus mit 13 Wohnungen für Seniorinnen und Senioren) ein und erhielt am 13. Mai 2014 die Baubewilligung. Die Gesamtbaukosten schätzte sie im Baugesuch auf rund 4,5 Mio. Franken (Vorakten DIJ act. 3A pag. 22 Beilagen 4 und 5). Ausgearbeitet hat das Projekt die mit der B.\_\_\_\_\_ AG wirtschaftlich verbundene D.\_\_\_\_\_ AG (unwidersprochen gebliebene Feststellung im angefochtenen Entscheid E. 3.3).

**3.1.2** Am 30. September 2015 kaufte die Beschwerdeführerin die beiden Grundstücke von der B.\_\_\_\_\_ AG zum Preis von Fr. 655'000.-- und übernahm sämtliche mit dem Rückkaufsrecht der Gemeinde verbundenen Rechte und Pflichten (Kaufvertrag vom 30.9.2015, act. 1C Beilage 3 Ziff. II.14). Im Rahmen einer Projektänderung passte sie das bewilligte Bauvorhaben an. Die Beschwerdeführerin beauftragte nach eigenen Angaben die von der Verkäuferschaft unabhängige ... AG mit der Umgestaltung des Bauprojekts. Eingereicht wurde die Projektänderung jedoch von der D.\_\_\_\_\_ AG, die das ursprüngliche Projekt ausgearbeitet hatte. Die Beschwerdeführerin gestaltete den Eingangsbereich neu offen und verkleinerte den an gleicher Stelle ursprünglich vorgesehenen Gemeinschaftsraum stark. Die Fassade wurde um 4cm verschoben, um eine stärkere Isolation des Gebäudes zu ermöglichen. Die Wohnungen wurden neu als Familienwohnungen anstatt als Wohnungen für Seniorinnen und Senioren konzipiert (angefochtener Entscheid E. 4.2). Hierzu wurde insbesondere die Raumaufteilung innerhalb der Wohnungen angepasst (vgl. zum Ganzen auch die Baupläne zum ursprünglichen und zum überarbeiteten Projekt, act. 1C Beilagen 4-6).

**3.1.3** Am 7. Juli bzw. 8. September 2016 beauftragte die Beschwerdeführerin die E.\_\_\_\_\_ AG hauptsächlich mit Ausschreibung, Offertenvergleich und Vergabe sowie Bauleitung und Kostenkontrolle (Architekturleistungsvertrag, act. 1C Beilage 11 Ziff. 2.1). Dabei vereinbarten die Parteien ein Pauschalhonorar von Fr. 245'000.-- (inkl. MWSt; act. 1C Beilage 11 Ziff. 2.2 f.). Im Dezember 2016 und Januar 2017 schloss die Beschwerdeführerin mehrere Werkverträge mit einzelnen Unternehmen (Vorakten DIJ act. 3A pag. 11 Beilage 6). Diese Werkverträge wurden von der E.\_\_\_\_\_ AG als Bauleiterin ausgearbeitet und mitunterzeichnet (vgl. Vorakten DIJ act. 3A pag. 11 Beilage 6). Im Januar 2017 wurde mit dem Bau begonnen. Am 14. Februar 2017 erteilte die Gemeinde die Löschungsbewilligung für das Rückkaufsrecht (act. 1C Beilage 24) und im Februar 2018 wurden die Wohnungen bezogen (so die unbestrittene Angabe der Beschwerdeführerin in Beschwerde Materielles Ziff. 2c).

**3.2** Die Vorinstanz hat erwogen, liege im Zeitpunkt des Kaufvertrags bereits eine Baubewilligung vor, sei dies ein gewichtiges Indiz für den Kauf einer schlüsselfertigen Baute. Die Beschwerdeführerin habe bloss eine Projektänderung vorgenommen, was zwingend voraussetze, dass das Bauvorhaben in den Grundzügen gleichgeblieben sei. Sie habe die Identität und den Gesamtcharakter des von der Verkäuferin ausgearbeiteten Bauprojekts nicht verändert. Es sei deshalb davon auszugehen, dass sie ein bereits detailliert geplantes Projekt übernommen habe, umso mehr, als auch die Projektänderung durch das mit der Verkäuferin wirtschaftlich verbundene und für die Planung verantwortliche Architekturbüro eingereicht worden sei (angefochtener Entscheid E. 4.2). Hierdurch habe die Beschwerdeführerin Kosten für die Ausarbeitung eines neuen Projekts und ein allfälliges Einspracheverfahren vermeiden können. Hinzu komme, dass die erworbenen Grundstücke innerhalb von drei Jahren ab dem Vorliegen einer rechtskräftigen Baubewilligung (d.h. bis im Mai 2017) hätten überbaut sein müssen, um sicher zu gehen, dass die Gemeinde ihr Rückkaufsrecht nicht ausübe. Bei dieser Sachlage sei davon auszugehen, dass sich die Beschwerdeführerin bei Erwerb der Grundstücke bereits definitiv entschlossen habe, das bewilligte Projekt (mit kleinen Änderungen) zu realisieren. Sie sei zu diesem Zeitpunkt faktisch nicht mehr frei gewesen, zu entscheiden,

wann und wie sie ihr Land überbaue (angefochtener Entscheid E. 4.3, vgl. zusammengefasst auch E. 5).

**3.3** Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe den Baukörper übernommen und sich auf Anpassungen im Rahmen eines blossen Projektänderungsgesuchs beschränkt, um ein (erneutes) Einspracheverfahren zu verhindern. Zudem hätten die örtlichen Gegebenheiten keine vernünftige, grundlegend andere Planung zugelassen. Sie habe jedoch selbst die Werkverträge unterzeichnet und sei bei der Auswahl der Unternehmen frei gewesen (Beschwerde Materielles Ziff. 2c). In den Architekturvertrag der Voreigentümerin sei sie nicht eingetreten, Werk- oder Total- und Generalunternehmerwerkverträge hätten keine bestanden. Im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben sei sie durch den Kauf der Parzellen keinerlei Verpflichtungen eingegangen. Sie habe das Projekt für eine Wohnüberbauung neu entwickelt (Beschwerde Materielles Ziff. 2e). Die Verkäuferin und die Werkunternehmen hätten in keiner Weise zusammengewirkt. Die bereits mit der Residenz für Seniorinnen und Senioren beauftragte D. \_\_\_\_\_ AG habe einzig aus technischen Gründen die Plananpassungen vorgenommen und formell das Projektänderungsgesuch eingereicht. Zwischen der Residenz für Seniorinnen und Senioren und der verwirklichten Wohnüberbauung bestehe keine Projektidentität, selbst wenn der äussere Gesamtcharakter nicht massgeblich anders und baurechtlich eine Projektänderung möglich gewesen sei. Es gehe nicht an, begriffliche Definitionen aus der Baugesetzgebung unbesehen zur steuerlichen Beurteilung als schlüsselfertige Baute heranzuziehen. Ihr Wille sei gerade nicht auf den Erwerb eines bestimmten Objekts bzw. das bewilligte Projekt gerichtet gewesen. Auch das Rückkaufsrecht der Gemeinde habe sie nicht eingeschränkt, hätte sie doch bei einer Rückübertragung alle Investitionen zurückerstattet erhalten. Zudem habe die Gemeinde faktisch ohnehin kein Interesse daran gehabt, ihr Recht auszuüben. Die Vorinstanz habe diese Argumente nicht berücksichtigt und dadurch ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt (Beschwerde Materielles Ziff. 3e). Schliesslich genüge Art. 6a HG nicht als gesetzliche Grundlage im Sinn von Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101; Beschwerde Materielles Ziff. 3f).

#### **4.**

**4.1** Zur angeblichen Verletzung des Anspruchs der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör ist vorab Folgendes festzuhalten: Die Behörden sind zwar verpflichtet, die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtstellung Betroffenen tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Dabei ist aber nicht erforderlich, dass sie sich mit allen (auch nicht substantiierten) Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen; vielmehr genügt, dass die Begründung so abgefasst ist, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache anfechten kann (statt vieler BVR 2018 S. 341 E. 3.4.2, 2016 S. 529 E. 4.3; BGE 143 III 65 E. 5.2, 141 III 28 E. 3.2.4, 138 I 232 E. 5.1). Diesen Anforderungen genügt der angefochtene Entscheid, hat sich die Vorinstanz doch mit den rechtserheblichen Vorbringen der Beschwerdeführerin befasst und ist damit ihrer Begründungspflicht nachgekommen.

**4.2** Soweit die Beschwerdeführerin die Verfassungswidrigkeit von Art. 6a HG rügt, kann ihr nicht gefolgt werden. Weder die Bestimmung selbst noch die dazu entwickelte Praxis verletzen nach der Rechtsprechung von Verwaltungsgericht und Bundesgericht das Legalitätsprinzip (vgl. etwa BGer 2C\_879/2017 vom 15.3.2018 E. 2.3 zu VGE 2016/267 vom 12.9.2017, 2P.114/2006 vom 3.5.2006 E. 2.4 zu VGE 22314 vom 28.3.2006).

**4.3** Auch die übrigen Vorbringen der Beschwerdeführerin überzeugen nicht:

**4.3.1** Im Zeitpunkt des Kaufvertrags lag eine rechtskräftige Baubewilligung vor. Die Beschwerdeführerin hat im Rahmen der Projektänderung im Untergeschoss (nach eigenen Angaben) offenbar auf den geplanten Wellnessraum verzichtet (zum ursprünglichen Plan act. 1C Beilage 4; Beschwerde Materielles Ziff. 2c), im Erdgeschoss hat sie die Eingangshalle offen gestaltet und den Gemeinschaftsraum verkleinert (act. 1C Beilage 4 Erdgeschoss, act. 1C Beilage 5 Grundriss Erdgeschoss). Weiter hat sie die Zimmer neu angeordnet, die Grundrisse der Wohnungen jedoch

grösstenteils unverändert belassen (Grundrisspläne, act. 1C Beilagen 4 und 5). Die Beschwerdeführerin hat das vorbestehende Projekt folglich im Wesentlichen übernommen und gestützt auf die erteilte Bewilligung gebaut. Sie hat lediglich noch Anpassungen vorgenommen, die mit einer einfachen Projektänderung bewilligt werden konnten. Selbst die von Beginn weg vorgesehene, reine Wohnnutzung hat sie beibehalten, obschon auf den in der gemischten Wohn- und Arbeitszone gelegenen Grundstücken auch eine andere Nutzung zulässig gewesen wäre (vgl. Zonenplan der Gemeinde, einsehbar unter: <www.....ch>, Rubriken «Verwaltung/Bauverwaltung/ Zonenplan»). Dass sie die Wohnungen für eine andere Zielgruppe erstellt hat, als dies ursprünglich gedacht war, und sie im Innenausbau Änderungen vorgenommen hat, ist unerheblich (vgl. zu Letzterem BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 5.2 a.E.; VGE 2012/470 vom 5.1.2015 E. 4.5, 2010/45 vom 8.10.2010 E. 3.5.2). Es ist daher auch nicht ausschlaggebend, dass offenbar ein von ihr selber beauftragtes Architekturbüro die Projektänderung ausgearbeitet hat, zumal noch im Dezember 2015 die D.\_\_\_\_\_ AG den Internetauftritt für das Vorhaben betreut hat und trotz den, gemäss der Beschwerdeführerin zwischenzeitlich überarbeiteten Plänen immer noch von «altersgerechtem Wohnen» die Rede war (vgl. Vorakten DIJ act. 3A pag. 22 Beilage 10). Entgegen ihrem Vorbringen wird für die steuerliche Beurteilung sodann nicht unbesehen auf baurechtliche Begriffe abgestellt. Der Umstand, dass sie das Vorhaben im Rahmen einer blossen Projektänderung ihren Bedürfnissen anpassen konnte, ist aber ein (starkes) Indiz dafür, dass sie das vorbestehende Projekt als Ganzes übernommen und nicht bloss die Grundstücke erworben hat. Die Beschwerdeführerin gesteht denn auch zu, dass sie die rechtskräftige Bewilligung hat nutzen wollen. Ihre Beweggründe hierfür – u.a. ein neues, aufwändiges Bewilligungsverfahren zu vermeiden – sind nicht entscheidend.

**4.3.2** Wie die Vorinstanz zu Recht erwogen hat, ist die Beschwerdeführerin mit Blick auf das Rückkaufsrecht der Gemeinde zudem auch in ihrer Entscheidung nicht frei gewesen, zu welchem Zeitpunkt sie das Grundstück überbaut. Die Ausarbeitung eines neuen eigenen Projekts verbunden mit einem allfälligen Einspracheverfahren ist für die Beschwerdeführerin aus zeitlichen Gründen nicht in Betracht gekommen. Hätte sie ein

anderes Vorhaben geplant und das entsprechende Bewilligungsverfahren durchlaufen müssen, hätte dies die Überbauung der Parzellen weiter verzögert. Die Beschwerdeführerin hat einen Rückkauf durch die Gemeinde deshalb nur ausschliessen können, indem sie das bewilligte Projekt innert der Frist von drei Jahren gebaut hat (vgl. auch angefochtener Entscheid E. 4.3). Das dürfte sie in ihrem Entscheid, das Projekt der Verkäuferin zu übernehmen, beeinflusst haben, unabhängig davon, welche Ausgaben ihr von der Gemeinde zurückerstattet worden wären. Vielmehr liegt es in ihrem objektiven Interesse als gewinnstrebiges Unternehmen, nicht lediglich Verluste zu verhindern, sondern Gewinn zu erzielen.

**4.3.3** Ein Zusammenwirken zwischen der Verkäuferin der Grundstücke und den Werkunternehmen ist nach konstanter Rechtsprechung nicht notwendig (vgl. vorne E. 2.4); weder Wortlaut noch Entstehungsgeschichte von Art. 6a HG liefern Hinweise für das Bestehen einer solchen Voraussetzung (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 Landenerwerbs. 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.).

**4.3.4** Nicht entscheidend ist weiter, dass die Beschwerdeführerin die Werkverträge einzeln und keinen Totalunternehmerwerkvertrag abgeschlossen hat. Das Eingehen eines solchen Vertrags ist, wie die zeitliche Nähe der Verträge, lediglich ein – wenn auch wichtiges – Indiz für die Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag, aber keine Voraussetzung. Im Gegenteil wäre der Umstand, dass der Werkpreis lediglich bei jenen Steuerpflichtigen mitberücksichtigt wird, die bspw. mit Fertighausanbieterinnen oder -anbietern zusammenarbeiten, nicht jedoch bei jenen, welche mit Architekturbüros und einzelnen Unternehmen bauen, potentiell geeignet, eine rechtsungleiche Behandlung zu begründen (BGer 2C\_879/2017 vom 15.3.2018 E. 2.3). Wie bereits die Vorinstanz erwogen hat, ist hier ausschlaggebend, dass die Beschwerdeführerin ein konkretes, bereits rechtskräftig bewilligtes Projekt übernommen und umgesetzt hat (angefochtener Entscheid E. 5). Zudem hat sie die Werkverträge zwar selbst unterzeichnet, diese sind jedoch durch die für die gesamte Planung der Überbauung verantwortliche E.\_\_\_\_\_ AG ausgearbeitet worden (zu diesem Aspekt vgl. auch VGE 2012/470 vom 5.1.2015 E. 4.4 und E. 3.2). Da diese gemäss Architekturleistungsvertrag auch mit dem Offertenvergleich betraut gewesen ist (vgl. vorne E. 3.1.3), ist davon auszugehen, dass das Architekturbüro auch die einzelnen Werkunternehmen ausgewählt hat. Gegenteiliges wird von der Beschwerdeführerin nicht substantiiert vorgebracht. Dass schliesslich zwischen dem Kauf der Parzellen im Herbst 2015 und dem Abschluss der Werkverträge bzw. dem Baustart mehr als ein Jahr verging, erklärt sich durch die vorgenommene Projektänderung und ist nicht massgebend. Zusammenfassend ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz für die Bemessung der Handänderungssteuer auch auf den Werklohn abgestellt hat. Dessen Höhe ist unter den Verfahrensbeteiligten nicht streitig (vgl. insoweit auch VGE 2012/470 vom 5.1.2015 E. 4.7).

**5.**

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. 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.
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.