

100.2019.83U  
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 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 29. Januar 2019; 2016.JGK.693)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit Vertrag vom 23. Januar 2014 räumte die Erbengemeinschaft ... (nachfolgend: Erbengemeinschaft) der A. \_\_\_\_\_ AG ein befristetes Kaufsrecht am Grundstück B. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ ein. Der Kaufpreis wurde auf Fr. 1'760'000.-- festgesetzt. Am 15. April 2014 schloss die A. \_\_\_\_\_ AG einen Totalunternehmer-Werkvertrag (nachfolgend: TU-Vertrag) mit der C. \_\_\_\_\_ AG, am 25. März 2015 übte sie ihr Kaufsrecht aus. Das Grundbuchamt Seeland beurteilte die Handänderung als Kauf einer schlüsselfertigen Baute und erhob die Handänderungssteuer mit Verfügung vom 1. Juli 2015 auf einer Bemessungsgrundlage von Fr. 24'053'518.--. Nebst dem deklarierten Landpreis berücksichtigte sie auch den Werkpreis in der Höhe von Fr. 22'293'518.--; daraus resultierte eine Handänderungssteuer von Fr. 432'963.30. Am 28. Dezember 2015 wies das Grundbuchamt die Einsprache der A. \_\_\_\_\_ AG vom 31. Juli 2015 ab.

### **B.**

Gegen die Einspracheverfügung gelangte die A. \_\_\_\_\_ AG am 28. Januar 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 29. Januar 2019 ab.

### **C.**

Am 26. Februar 2019 hat die A. \_\_\_\_\_ AG Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und beantragt, den Entscheid der JGK vom 29. Januar 2019 aufzuheben und die Handänderungssteuer auf Fr. 31'680.-- (Bemessungsgrundlage: Fr. 1'760'000.--) festzusetzen. Eventuell sei die Sache zur Neubeurteilung an das Grundbuchamt oder subeventuell an die Vorinstanz zurückzuweisen. Zudem hat sie beantragt, das Verfahren zu

sistieren, bis bekannt sei, wie die gesetzgeberische Präzisierung von Art. 6a des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer (HG; BSG 215.326.2) ausgestaltet werde.

Mit Vernehmlassung vom 27. März 2019 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde. Mit Verfügung vom 12. April 2019 hat der damalige Instruktionsrichter das Sistierungsbegehren abgewiesen. Die A.\_\_\_\_\_ AG hat sich am 24. April 2019 noch einmal zur Sache geäußert.

### **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 HG). 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 HG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist 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, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 32 N. 15).

**1.2** 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 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, 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 Erbengemeinschaft räumte der Beschwerdeführerin am 23. Januar 2014 ein bis zum 1. April 2015 befristetes Kaufsrecht für das Grundstück B.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1\_\_\_\_\_ ein (Kaufrechtsvertrag vom 23. Januar 2014 [act. 3B] Beilage 1); vereinbart wurde ein Kaufpreis von Fr. 1'760'000.--. Gemäss Ziff. 1 des Vertrags verfolgt die Beschwerdeführerin die «Umsetzung der Zentrumsüberbauung in B.\_\_\_\_\_». Sie hat das Recht auf eine Verlängerung des Kaufsrechts, wenn die Baubewilligung zwei Monate vor Ablauf des Kaufsrechts noch nicht vorliegt; diesfalls aber erhöht sich der Kaufpreis um 1 %. Das Baugesuch muss innert 12 Monaten eingereicht werden (Kaufrechtsvertrag Ziff. 3.2). Die Erbengemeinschaft gewährt der Beschwerdeführerin während der Dauer des Kaufrechts ein exklusives Recht zur Entwicklung eines baubewilligungsfähigen Projekts und verpflichtet sich, das Baugesuch für die geplante Arealbebauung zu unterzeichnen. Sämtliche Planungskosten übernimmt die Beschwerdeführerin (Kaufrechtsvertrag Ziff. 4.17).

**3.1.2** Am 15. April 2014 schloss die Beschwerdeführerin mit der C.\_\_\_\_\_ AG einen TU-Vertrag (act. 3B Beilage 2) betreffend die Planung und Realisierung der «Zentrumsüberbauung» in B.\_\_\_\_\_ ab. Gemäss Vertrag überträgt die Bauherrin der Totalunternehmerin die schlüsselfertige und betriebsbereite Erstellung eines Alters- und Pflegeheims (TU-Vertrag Ziff. 1.1) zu einem Pauschalpreis von Fr. 22'293'518.-- (exkl. MWSt; TU-Vertrag Ziff. 4.2). Der Totalunternehmerin obliegen die Gesamtleitung und die Gesamtkoordination. Sämtliche Planungsleistungen, die Bauleitung und die Bauausführung sind im Pauschalpreis enthalten (TU-Vertrag Ziff. 2.2). Inbegriffen sind auch die Kosten für die Verlängerung des Kaufsrechts gemäss Ziff. 3.2 des Kaufrechtsvertrags vom 23. Januar 2014 (TU-Vertrag Ziff. 2.4 Bst. g). Bestandteile des Werkvertrags bilden insbesondere das Baugesuch und die Baubewilligung (TU-Vertrag Ziff. 3.1.5 und 3.1.6). Die Totalunternehmerin schliesst mit allen weiteren Baubeteiligten in eigenem Namen und auf eigene Rechnung Werkverträge ab (TU-Vertrag Ziff. 10.1), wobei einige Subunternehmungen im Vertrag bereits namentlich genannt werden (TU-Vertrag Ziff. 10.7). Der TU-Vertrag

ist unter den «Bedingungen» abgeschlossen worden, dass bis im November 2015 die rechtskräftige Baubewilligung vorliegt und dass die Parzelle Gbbl. Nr. 1\_\_\_\_\_ (gestützt auf das beurkundete Kaufsrecht nach Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung) erworben wird. Ist eine dieser Bedingungen nicht erfüllt, steht beiden Parteien der Rücktritt vom Werkvertrag offen. «Die planerische Gesamtbearbeitung wie Entwicklung, Baubewilligung sowie Realisierung» steht exklusiv der Totalunternehmerin zu. Die Bauherrin ist auch im Fall eines Rücktritts vom Vertrag nicht berechtigt, dieses Projekt mit einer anderen Partnerin bzw. einem anderen Partner «durchzuführen» (TU-Vertrag Ziff. 15.1).

**3.1.3** Am 27. Juni 2014 reichte die Beschwerdeführerin ein Baugesuch ein (act. 3B Beilage 3). Mit Gesamtentscheid vom 13. Februar 2015 erteilte das Regierungsstatthalteramt Biel/Bienne die Baubewilligung (act. 3B Beilage 4). Am 25. März 2015 übte die Beschwerdeführerin ihr Kaufsrecht aus. Daraufhin deklarierte sie am 30. März 2015 ausgehend von einem Landpreis von Fr. 1'760'000.-- eine Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 31'680.-- (act. 3B Beilage 5). Mit Veranlagungsverfügung vom 1. Juli 2015 setzte das Grundbuchamt gestützt auf den zusammengerechneten Land- und Werkpreis (ausmachend Fr. 24'053'518.--) die Handänderungssteuer auf Fr. 432'963.30 fest (act. 3B Beilage 6). Dagegen erhob die Beschwerdeführerin am 31. Juli 2015 Einsprache (act. 3B Beilage 7). Mit Einspracheverfügung vom 28. Dezember 2015 wies das Grundbuchamt die Einsprache ab und setzte die Handänderungssteuer auf Fr. 432'963.30 fest (act. 3B Beilage 8).

**3.2** Die Vorinstanz hat erwogen, für die Beurteilung, ob der Kaufvertrag so eng mit dem Werkvertrag zusammenhängt, dass eine schlüsselfertige Baute erworben wird, sei die Ausübung des Kaufsrechts und nicht dessen Begründung ausschlaggebend, weil Steuerobjekt der zivilrechtliche Eigentumsübergang sei (angefochtener Entscheid E. 5.1). Die Verkäuferin des Grundstücks habe nicht mit der Totalunternehmerin zusammengearbeitet, was aber auch nicht notwendig sei. Der TU-Vertrag wäre nicht abgeschlossen worden, wenn der Erwerb des Grundstücks durch das Kaufsrecht nicht gesichert gewesen wäre. Umgekehrt wäre das Grundstück nicht erworben worden, wenn nicht bereits ein Werkvertrag und die Bau-

bewilligung vorgelegen hätten (angefochtener Entscheid E. 5.4). Massgebend sei der Vertragswille der *Käuferin*, eine schlüsselfertige Baute zu erwerben. Dieser Wille habe den Verträgen zugrunde gelegen. Dass sich auch der Wille der Verkäuferin auf die Übertragung der künftigen Sache bezieht, sei nicht zwingend erforderlich (angefochtener Entscheid E. 6.5). Die Beschwerdeführerin sei aufgrund eigener Entscheidungen im Zeitpunkt des Eigentumserwerbs, also bei Ausübung des Kaufsrechts, gebunden gewesen, das zuvor im TU-Werkvertrag vom 15. April 2014 festgelegte und baubewilligte Projekt zu verwirklichen. Eine solche Selbstbindung reiche aus, um die gegenseitige Abhängigkeit von Kauf- und Werkvertrag zu begründen. Grund für die Anwendung von Art. 6a HG sei die von der Beschwerdeführerin gewählte Vorgehensweise, nämlich die vorgängige Sicherung des Grundstücks mittels Kaufsrechts, der anschliessende Abschluss des Werkvertrags sowie das Einholen der Baubewilligung und erst zuletzt der Erwerb des Grundstücks (angefochtener Entscheid E. 7).

**3.3** Die Beschwerdeführerin kritisiert vorab die bisherige Praxis des Verwaltungsgerichts (vorne E. 2). Diese lasse sich nicht auf Art. 6a HG stützen und verletze damit das Legalitätsprinzip. Mit Art. 6a HG sollten nur jene Dreiparteienverhältnisse erfasst werden, die ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach mit dem Kauf einer künftigen Sache vergleichbar seien. Der Erwerb einer schlüsselfertigen Baute im Sinn von Art. 6a HG verlange dementsprechend einen hinreichenden, qualifizierten Konnex zwischen Kauf- und Werkvertrag. Ein solcher könne sich aus einer engen wirtschaftlichen oder rechtlichen Verbindung zwischen der Verkäuferschaft und der Werklieferantin bzw. dem Werklieferanten ergeben oder entstehen, wenn eine wie auch immer geartete Baubindung aus dem Kaufgeschäft des Baulands bestehe. Erforderlich sei gerade auch in Dreiparteienverhältnissen, dass der Wille *aller* Vertragsparteien des Grundstückkaufvertrags und des Werkvertrags darauf gerichtet sei, der Käuferschaft eine schlüsselfertige Baute zu übertragen, so dass die Käuferschaft keine Möglichkeit mehr habe, einzig das Bauland zu erwerben und ein anderes Projekt zu realisieren. Dies zeige sowohl die Entstehungsgeschichte der Bestimmung als auch die angenommene Motion Haas (Vorstoss-Nr. 237-2018 «Wiederherstellung der vom Grossen Rat gewollten Praxis bei der Handänderungssteuer», einsehbar unter: [www.gr.be.ch](http://www.gr.be.ch)), Rubrik «Geschäfte» Geschäfts-

Nr. 2018.RRGR.693), welche bei der Auslegung von Art. 6a HG zu berücksichtigen sei. Die Beschwerdeführerin sei im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufrechtsvertrags mangels Verpflichtung zum Landkauf bzw. zum Erwerb einer schlüsselfertigen Baute in der Entscheidung frei gewesen, ob und gegebenenfalls wie und wann sie das Grundstück überbaue. Aber selbst wenn auf den Zeitpunkt der Ausübung des Kaufrechts abgestellt werde, fehle ein hinreichender Konnex zwischen den Verträgen. Die Dispositionsfreiheit der Beschwerdeführerin sei einzig durch eigene Entscheidungen eingeschränkt worden; eine solche Selbstbindung genüge nicht (Beschwerde Ziff. 54 ff.).

#### 4.

**4.1** Das Verwaltungsgericht hat wiederholt dargelegt, dass die Praxis zu Art. 6a HG das Legalitätsprinzip nicht verletzt. Das Erfordernis, dass die Verkäuferschaft auf das Zustandekommen des Werkvertrags eingewirkt haben muss, 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, in BN 2018 S. 262 ff. [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.). Entscheidend ist daher allein, dass im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs ein wirtschaftlich mit dem Kauf eines bereits überbauten Grundstücks vergleichbarer Sachverhalt vorliegt, unabhängig davon, wer diesen massgeblich beeinflusst hat. Dies ist typischerweise der Fall, wenn vor dem Kaufvertrag ein Werkvertrag abgeschlossen worden ist (VGE 22314 vom 28.3.2006, in BN 2006 S. 231 E. 3.4 [bestätigt durch BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006]) oder bereits eine Baubewilligung vorliegt (VGE 23437 vom 28.5.2009 E. 3.5.5, wonach dies ein gewichtiges Indiz für die Annahme einer Vertragsverbindung im Sinn von Art. 6a HG bildet; vgl. auch Vortrag zu Art. 6a HG S. 11). Nicht relevant ist daher, ob sich die Käuferschaft *freiwillig* für ein bestimmtes Bauunternehmen entschlossen hat. Werkvertrag und Kaufvertrag können dennoch so voneinander abhängen, dass im Ergebnis eine schlüsselfertige Baute übertragen wird (so ausdrücklich VGE 2009/396 vom 18.10.2010 E. 2.6.1, vgl. auch 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]).

**4.2** Die Überweisung der Motion Haas führt zu keinem anderen Schluss. Eine Gesetzesrevision, die noch nicht in Kraft getreten ist, kann zwar bei der Auslegung einer Norm unter Umständen berücksichtigt werden. Das gilt namentlich, wenn das geltende System nicht grundsätzlich geändert werden soll und nur eine Konkretisierung des geltenden Rechtszustands angestrebt wird oder Lücken des geltenden Rechts ausgefüllt werden sollen (BGE 141 II 297 E. 5.5.3, 124 II 193 E. 5d; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 307). Die Beschwerdeführerin verkennt aber, dass noch keine Gesetzesänderung vorliegt: Die Motion ist zwar am 13. März 2019 angenommen worden, soll aber erst im Rahmen der laufenden Revision ins HG überführt werden (Frist bis 31.12.2021; Berichterstattung Parlamentarische Vorstösse und Planungserklärungen 2019, STA, S. 20, einsehbar unter: <[www.gr.be.ch](http://www.gr.be.ch)>, Rubrik «Geschäfte», Geschäfts-Nr. 2019.STA.1271). Abgesehen davon, dass sie entgegen der Beschwerdeführerin nicht bloss auf eine Präzisierung (Stellungnahme vom 24.4.2019 [act. 6] Ziff. 3 ff.), sondern eine Rechtsänderung hinausläuft, ist noch offen, *wie* die Motion umgesetzt wird und ob eine allfällige Anpassung von Art. 6a HG tatsächlich angenommen werden

wird, zumal sie dem fakultativen Referendum untersteht (Art. 62 Abs. 1 Bst. a der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]). Für das Verwaltungsgericht ebenso wenig verbindlich ist das neue Merkblatt vom 6. Mai 2019 betreffend Veranlagungspraxis zu Art. 6a HG, das die Geschäftsleitung der Grundbuchämter Bern aufgrund der Motion Haas herausgegeben und per sofort in Kraft gesetzt hat (einsehbar unter: <[www.jgk.be.ch](http://www.jgk.be.ch)>, Rubrik «Grundbuchämter/Weisungen»). Das Verwaltungsgericht sieht sich daher nicht veranlasst, von seiner langjährigen Rechtsprechung abzuweichen.

## 5.

Der Sachverhalt ist nach dem Gesagten entsprechend den Grundsätzen der bisherigen Praxis zu beurteilen.

**5.1** Zwischen den Parteien ist vorab umstritten, welcher Zeitpunkt für die Frage massgebend ist, ob Kauf- und Werkvertrag derart zusammenhängen, dass eine schlüsselfertige Baute erworben wurde (vorne E. 3.2 f.). Zivilrechtlich ist umstritten, ob bereits bei der Begründung des Kaufsrechts ein (bedingter) Kaufvertrag geschlossen wird oder ob ein solcher erst bei Ausübung des Kaufsrechts zustande kommt (vgl. für eine Übersicht über die unterschiedlichen Lehrmeinungen Jonas Rüegg, Rechtsgeschäftliche Vorkaufsrechte an Grundstücken, Diss. Luzern 2014, N. 54, 64 ff.). Art. 6a HG liegt aber eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde (BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 3), weshalb für seine Auslegung die zivilrechtliche Qualifikation des Kaufsrechtsvertrags nicht ausschlaggebend ist. Steuerobjekt der Handänderungssteuer ist der Erwerb des Grundstücks (Art. 1 HG), und zwar der zivilrechtliche Eigentumsübergang (Art. 5 Abs. 1 Bst. a HG). Die Vereinbarung eines Kaufsrechts führt nicht zu einem zivilrechtlichen Eigentumsübergang und begründet keine Abgabepflicht (Peter Ruf, Handänderungsabgaberecht, Kommentar zu den Artikeln 1-10 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben [HPAG], Diss. Bern 1985, Art. 5 HPAG N. 36); unter die Handänderungssteuer fällt nicht die Begründung, sondern nur die Übertragung eines Kaufsrechts (Art. 5 Abs. 2 Bst. d HG).

Wird ein Kaufsrecht begründet, aber in der Folge nicht genutzt, ist der Vorgang handänderungssteuerlich bedeutungslos. Die Handänderungssteuer wird erst bei der Ausübung des Kaufsrecht erhoben, weshalb – wie von der Vorinstanz zutreffend dargelegt (angefochtener Entscheid E. 5.1) – dieser Zeitpunkt massgebend ist zur Beurteilung, inwieweit Landkauf und Werkvertrag zusammenhängen und ob die Käuferschaft frei war in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will.

**5.2** Zum Zeitpunkt der Ausübung des Kaufrechts am 25. März 2015 hatte die Beschwerdeführerin mit der C. \_\_\_\_\_ AG bereits einen TU-Werkvertrag abgeschlossen (15.4.2014) und der Totalunternehmerin die schlüsselfertige und betriebsbereite Erstellung eines Alters- und Pflegeheims zu einem Pauschalpreis übertragen (vgl. vorne E. 3.1.2 f. auch zum Folgenden). Die Baubewilligung war am 13. Februar 2015 erteilt worden und bildete Bestandteil des Werkvertrags. Der Beschwerdeführerin war es – entschied sie sich zum Kauf des Grundstücks – verwehrt, die Baute durch ein anderes Unternehmen erstellen zu lassen. Die Beschwerdeführerin war folglich nicht mehr frei, wie, mit wem und unter welchen Bedingungen sie das Grundstück bebauen wollte. Dass sie die Totalunternehmerin selbst gewählt hatte, ändert daran nichts. Entscheidend ist vielmehr, dass die Verträge derart eng zusammenhängen, dass sie aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände ohne weiteres als Einheit zu verstehen sind. Die Beschwerdeführerin sicherte sich das Grundstück mit einem Kaufsrecht (vgl. zum Aspekt der Sicherung schon VGE 20554 vom 16.3.1999 E. 5b [bestätigt durch BGer 2P.123/1999 und 2P.198/1999 vom 25.7.2000 E. 2b]), dessen Ausübung von der Erteilung der Baubewilligung für das *konkrete* Projekt abhängig gemacht wurde. Dies stellt – ebenso wie die zeitliche Nähe der Vertragsschlüsse (hierzu VGE 2012/470 vom 5.1.2015 E. 4.3 mit Hinweisen) – ein gewichtiges Indiz für den engen sachlichen Zusammenhang zwischen den Verträgen dar. Die Vorinstanz hat mithin zutreffend gefolgert, dass der TU-Vertrag nicht abgeschlossen worden wäre, wenn der Erwerb des Grundstücks nicht gesichert gewesen wäre. Umgekehrt wäre das Grundstück nicht erworben worden, wenn nicht bereits ein Werkvertrag und die Baubewilligung vorgelegen hätten (angefochtener Entscheid E. 5.4; vorne E. 3.2). Zusammenfassend sind der TU-Vertrag und der Grundstückskaufvertrag derart eng miteinander ver-

knüpft, dass die Beschwerdeführerin wirtschaftlich betrachtet mit dem Land eine schlüsselfertige Baute erworben hat. Die Vorinstanz hat daher für die Bemessung der Handänderungssteuer zu Recht auch auf den Werklohn abgestellt.

## 6.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. 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. 10'000.--, 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.