

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 15. August 2023

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Abteilungspräsidentin
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Imfeld

A. _____ AG
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführerin

gegen

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

betreffend Handänderungssteuer (Entscheid der Direktion für Inneres und
Justiz des Kantons Bern vom 27. November 2020; 2019.JGK.6731)



Prozessgeschichte:

A.

B._____ ist Eigentümer der Parzelle C._____ Gbbl. Nr. 1_____. In seinem Auftrag führte die Einwohnergemeinde (EG) C._____ 2013 einen Projektwettbewerb durch für eine Wohn- und Gewerbeüberbauung auf dem erwähnten Grundstück. B._____ liess sich dabei von der D._____ AG vertreten. Gestützt auf das Siegerprojekt stellte er am 27. Oktober 2014, vertreten durch die E._____ AG (Nachfolgegesellschaft der D._____ AG), ein Baugesuch für die Errichtung einer Wohn- und Gewerbeüberbauung mit 160 Wohnungen und mehreren Gewerberäumen. Die EG C._____ erteilte ihm mit Entscheid vom 24. August 2015 die Baubewilligung. Am 2. Mai 2016 gründete B._____ die A._____ AG. Er ist einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident und Alleinaktionär der Gesellschaft. Am 12. bzw. 13. Mai 2016 unterzeichnete er im Namen der A._____ AG mit der E._____ AG einen Totalunternehmervertrag (nachfolgend: TU-Vertrag) über die Planung und schlüsselfertige Erstellung der Wohn- und Gewerbeüberbauung «F._____». Mit Baurechtsvertrag vom 19. Mai 2016 räumte er der A._____ AG am Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 1_____ ein selbständiges und dauerndes Baurecht ein zur Realisierung der «Hofüberbauung» des Gesamtprojekts. Der beurkundende Notar meldete das Baurecht am 16. Juni 2016 beim Grundbuchamt ... an und deklarierte eine Handänderungssteuer von Fr. 116'375.75, basierend auf dem Baurechtszins für die ersten 20 Vertragsjahre von Fr. 6'465'320.--. Mit Verfügung vom 22. August 2017 veranlagte das Grundbuchamt die Handänderungssteuer davon abweichend auf Fr. 1'434'709.10. Als Bemessungsgrundlage zog es nebst dem erwähnten kapitalisierten Baurechtszins den Werkpreis gemäss TU-Vertrag vom 12. bzw. 13. Mai 2016 von Fr. 73'240'740.74 (exkl. Mehrwertsteuer [MWSt]) bei. Die hiergegen erhobene Einsprache der A._____ AG hiess das Grundbuchamt am 3. September 2019 teilweise gut und setzte die Handänderungssteuer neu auf Fr. 793'743.60 fest, basierend auf dem erwähnten Baurechtszins sowie dem anteilmässigen Werkpreis für das Teilprojekt «Hofbau» von Fr. 37'631'547.20.

B.

Gegen die Einspracheverfügung erhob die A._____ AG am 2. Oktober 2019 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK; heute: Direktion für Inneres und Justiz [DIJ]). Die DIJ wies die Beschwerde mit Entscheid vom 27. November 2020 ab.

C.

Am 29. Dezember 2020 hat die A._____ AG Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie stellt folgende Rechtsbegehren:

- «1. Der Beschwerdeentscheid der Direktion für Inneres und Justiz vom 27. November 2020 betreffend Handänderungssteuer (2019.JGK.6731 LID) sei aufzuheben und die Handänderungssteuer sei der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 677'367.85 (Differenz zwischen der mit Einspracheverfügung vom 3. September 2019 festgesetzten Handänderungssteuer von Fr. 793'743.60 und derjenigen gemäss Selbstdeklaration von Fr. 116'375.75 auf Basis des zwanzigfachen jährlichen Baurechtszinses) zuzüglich gesetzlich geschuldetem Verzugszins zurückzuerstatten.
2. Eventualiter sei die Handänderungssteuer bezüglich der Einräumung des Baurechts C._____-GbbL. Nr. 11165 an der Baurechtsparzelle Grundstück C._____-GbbL. Nr. 1_____ («Hofbau») auf Basis des effektiven Werkpreises im Umfang von Fr. 36'309'170.72 festzusetzen und es sei der Beschwerdeführerin die zu viel bezahlte Handänderungssteuer zuzüglich gesetzlich geschuldetem Verzugszins zurückzuerstatten.»

Die DIJ schliesst mit Beschwerdeantwort vom 21. Januar 2021 auf Abweisung der Beschwerde. Die A._____ AG hat sich mit Eingaben vom 9. Februar, 15. April, 25. Juni und 23. August 2021 und die DIJ mit Eingaben vom 16. März, 28. Mai und 20. Juli 2021 erneut zur Sache geäußert. Sie halten an ihren Rechtsbegehren fest.

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 Handänderungssteuergesetzes vom 18. März 1992 [HStG; 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 HStG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist unter Vorbehalt von E. 1.2 hier nach einzutreten.

1.2 Die Beschwerdeführerin verlangt mit ihren Anträgen im Wesentlichen, die Handänderungssteuer nur auf dem Baurechtszins, eventuell nur auf dem Baurechtszins und dem effektiven Werkpreis, zu bemessen, was zulässige Begehren sind. Soweit sie jedoch ausserdem verlangt, die zu viel bezahlte Handänderungssteuer sei ihr zurückzuerstatten (vorne Bst. C), ist auf die Beschwerde nicht einzutreten, ist doch das Verwaltungsgericht nicht Aufsichtsbehörde der Grundbuchämter und im Fall einer Gutheissung der Beschwerde die finanzielle Rückabwicklung Sache der Verwaltung (vgl. VGE 2012/357/358 vom 27.11.2013 E. 1.2, 23358 vom 16.3.2009 E. 1.2.3; vgl. etwa auch BGE 141 II 182 [BGer 2C_882/2014 vom 13.4.2015] nicht publ. E. 1.2). Vor diesem Hintergrund dürfte auch der entsprechende, im Verfahren vor der DIJ gestellte Antrag unzulässig gewesen sein (vgl. Beschwerde vom 2.10.2019 S. 2, Vorakten DIJ [act. 4A] pag. 2). Das so gesehen insoweit zu Unrecht erfolgte Eintreten der DIJ, auf das von Amtes wegen hinzuweisen ist (vgl. Art. 20a Abs. 2 VRPG; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 20a N. 38), bleibt jedoch mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen im Ergebnis folgenlos, weshalb sich kassatorische Anordnungen von vornherein erübrigen (statt vieler BVR 2017 S. 514 E. 3, 2008 S. 1 E. 2.5 f.; VGE 2020/208/209 vom 7.6.2023 E. 1.5.3; vgl. auch Michel Daum, a.a.O., Art. 20a N. 44).

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, ebenso die Errichtung eines selbständigen und dauernden Rechts zugunsten einer Drittperson (Art. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 Bst. a und b HStG). Die Steuer wird aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückserwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, welche die Erwerberin oder der Erwerber der Veräussererin oder dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (Art. 6 HStG). Sind zeitlich wiederkehrende Leistungen vereinbart, so gilt als Gegenleistung die Summe aller während der ersten 20 Vertragsjahre zu erbringenden Leistungen (Art. 7 Abs. 1 HStG). 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 Abs. 1 HStG). Sie beträgt 1,8 % (Art. 11 Abs. 1 HStG).

2.2 Es ist unbestritten, dass die Einräumung des Baurechts zugunsten der Beschwerdeführerin der Handänderungssteuer unterliegt und dass diese jedenfalls 1,8 % des zwanzigfachen jährlichen Baurechtszinses (Fr. 6'465'320.--) beträgt, ausmachend Fr. 116'375.75. Umstritten ist, ob zusätzlich auch der mit der Totalunternehmerin vereinbarte Werklohn für den hier betroffenen Teil der Überbauung «F._____» in die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer miteinzubeziehen ist.

2.3 Das Grundbuchamt und die DIJ sind davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin mit der Einräumung des Baurechts und dem Abschluss des TU-Vertrags (Werkvertrag) eine schlüsselfertige Baute erworben habe, weshalb der Werkpreis in die Bemessung der Handänderungssteuer miteinzubeziehen sei. Die Beschwerdeführerin habe das konkrete, rechtskräftig bewilligte Projekt des Baurechtsgebers B._____ übernommen und mit

der bereits für die Planung der Überbauung verantwortlichen Totalunternehmerin E. _____ AG umgesetzt. Es sei daher anzunehmen, dass der Werkvertrag ohne konkrete Aussicht auf den Abschluss des Baurechtsvertrags nicht eingegangen worden wäre und umgekehrt (angefochtener Entscheid E. 4). Die Beschwerdeführerin macht zunächst geltend, Art. 6a HStG betreffend die Bemessungsgrundlagen bei schlüsselfertigen Bauten nenne nur die Verbindung von Kaufverträgen mit Werkverträgen. Es widerspreche dem klaren Wortlaut der Bestimmung, diese auch auf Baurechtsverträge anzuwenden. Das Steuerobjekt werde dadurch unzulässigerweise ausgeweitet, was Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) verletze, wonach der Gegenstand der Steuer (Steuerobjekt) im Gesetz umschrieben sein müsse. Zudem stelle das Vorgehen der Vorinstanz einen unzulässigen Methodenpluralismus dar, da sie für das Steuerobjekt auf eine zivilrechtliche, bei der Steuerbemessung hingegen auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abstelle (Beschwerde Rz. 26 ff.).

2.4 Es trifft zu, dass der Wortlaut von Art. 6a HStG (sowohl in der Fassung vom 26.1.1999, in Kraft bis 30.4.2022 [BAG 99-062; nachfolgend: aArt. 6a], als auch in der um einen zweiten Absatz ergänzten neuen Fassung vom 16.9.2021, in Kraft seit 1.5.2022 [BAG 22-029]; vgl. hinten E. 3.2 und 6.1 f.) lediglich Kaufverträge nennt, also Verträge, die zur zivilrechtlichen Eigentumsübertragung verpflichten (vgl. Art. 184 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]), während die anderen in Art. 5 HStG genannten Formen von Handänderungen im Sinn des Gesetzes, namentlich die Errichtung eines selbständigen und dauernden Baurechts, nicht erwähnt werden (vgl. aber Bemerkungen von Martin Eggel zu BVR 2017 S. 529, in BVR 2017 S. 534, 536 f., wonach der Wortlaut von Art. 6a HStG die entgeltliche Veräusserung eines Baurechts erfasse, da insoweit von einem Kauf gesprochen werden könne). Auch in den Materialien zu aArt. 6a HStG ist ausschliesslich von Kaufvertrag und Erwerb die Rede (Nachtrag zum Vortrag des Regierungsrats vom 19. März 1997, in Tagblatt des Grossen Rates 1998, Beilage 22, S. 6 ff., 10 f. auch zum Folgenden). In systematischer Hinsicht kann festgestellt werden, dass Art. 6a HStG den in Art. 6 HStG geregelten Bemessungsgrundsatz für einen Spezialfall näher ausführt. Die Bemessungsgrundlage besteht, wie erwähnt, in der Gegenleistung für den

Grundstückserwerb, d.h. allen vermögensrechtlichen Leistungen, die die Erwerberin oder der Erwerber der Veräusserin oder dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat. Eingefügt wurde die in aArt. 6a HStG verankerte Bemessungsgrundlage für schlüsselfertige Bauten aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise von Art. 6 HStG; Anlass dafür gab 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 Übereignung im Vordergrund steht, mithin der Vertragsgegenstand auch den Kauf einer zukünftigen Sache umfasst. Mit Art. 6a HStG 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 zukünftige Baute erwerben (BVR 2017 S. 529 E. 2.4; VGE 2019/83 vom 17.8.2020 E. 2.2, 2016/267 vom 12.9.2017, in BN 2018 S. 262 ff. E. 2.2 [bestätigt durch BGer 2C_879/2017 vom 15.3.2018]; Tagblatt des Grossen Rates 1998, S. 700 ff., insb. S. 705 [Votum Rytz]).

2.5 Diese Überlegungen sind sinngemäss auf die Errichtung eines selbständigen und dauernden Baurechts zu übertragen: Zwar erlangen Baurechtsberechtigte kein Eigentum am Boden, sondern (nur) das Recht, darauf oder darunter ein Bauwerk zu errichten oder beizubehalten (Art. 779 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs [ZGB; SR 210]). Das Baurecht verschafft ihnen aber ein Nutzungs- und Gebrauchsrecht an einem Grundstück. Im entsprechenden Umfang wird der Grundeigentümer oder die Grundeigentümerin in der Ausübung seines bzw. ihres Eigentumsrechts beschränkt (Isler/Gross, in Basler Kommentar, 7. Aufl. 2023, Art. 779 ZGB N. 5). Das im Baurecht erstellte Bauwerk steht sodann im Eigentum des oder der Baurechtsberechtigten (Art. 675 Abs. 1 ZGB), womit das Akzessionsprinzip zwischen der Baute und dem Grundstück durchbrochen wird (Art. 667 Abs. 2 ZGB; Isler/Gross, a.a.O., Art. 779 ZGB N. 9; Hans Riemer, Das Baurecht [Baurechtsdienstbarkeit] des Zivilgesetzbuches und seine Behandlung im Steuerrecht, Diss. Zürich 1968, S. 47 auch zum Folgenden). Stattdessen kommt es zu einer Akzession zwischen der Baute und dem Baurecht, d.h.

diese bilden, solange das Baurecht besteht, eine untrennbare Einheit. Die mit Blick auf die Erstellung einer Baute entscheidenden Nutzungs- und Gebrauchsrechte von Baurechtsberechtigten stimmen folglich mit denjenigen von Eigentümerinnen und Eigentümern überein. Wie beim Grundstückskauf ist daher aus der nach Art. 6 HStG massgeblichen wirtschaftlichen Sicht davon auszugehen, dass faktisch ein Baurecht an einem bereits überbauten Grundstück begründet wird (vgl. dazu Hans Riemer, a.a.O., S. 47, 113 f.; Isler/Gross, a.a.O., Art. 779 ZGB N. 10), wenn der Baurechts- und der Werkvertrag in einer Weise miteinander verbunden sind, dass die Übertragung des künftigen Bauwerks im Vordergrund steht. Die vermögensrechtlichen Gegenleistungen für die Baurechtserrichtung beschränken sich in diesem Fall nicht auf den Baurechtszins, sondern erfassen auch den Werkpreis, weshalb dieser als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer mitzuberücksichtigen ist (zum Ganzen BVR 2017 S. 529 E. 2.5).

2.6 Nach dem Gesagten findet aArt. 6a HStG auch dann Anwendung, wenn nicht ein Kaufvertrag vorliegt, sondern die Errichtung eines selbständigen und dauernden Baurechts mit einem Werkvertrag so verbunden ist, dass eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit erworben wird (BVR 2017 S. 529 E. 2.6). Es gibt keinen Grund, von dieser Praxis des Verwaltungsgerichts abzuweichen. Der Gesetzgeber hat bei der Revision von aArt. 6a HStG (vgl. hinten E. 3.2 und 6.1 f.) die publizierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zur Anwendung der Bestimmung bei Baurechtsverträgen nicht thematisiert, womit kein Anlass besteht, die Praxis zu überdenken (vgl. auch das insofern materiell unveränderte Merkblatt vom 6.5.2019 betreffend Veranlagungspraxis zu Art. 6a HStG, das die Geschäftsleitung der Grundbuchämter Bern nach Beschluss der Gesetzesrevision erlassen hat, einsehbar unter: <www.gba.dij.ch>, Rubriken «Grundbuch/Handänderungssteuer/Bemessungsgrundlagen» [nachfolgend: Merkblatt zu Art. 6a HStG], S. 2). Da die Auslegung von aArt. 6a HStG ergibt, dass die Bestimmung auch bei der Einräumung eines Baurechts gilt, kann nicht gesagt werden, es fehle insofern an einer gesetzlichen Grundlage. Soweit die Beschwerdeführerin zudem einen unzulässigen Methodenpluralismus geltend macht, ist ihr entgegenzuhalten, dass sich die unterschiedliche Betrachtungsweise aus dem HStG selbst ergibt, welches für Kaufverträge im Sinn von Art. 184 OR beim Steuerobjekt in Art. 5 HStG eine zivilrechtliche und bei der Steuerbemes-

sung in aArt. 6a HStG eine wirtschaftliche Sicht vorsieht. Weshalb bei der Handänderung durch Baurechtseinräumung, die in Bezug auf aArt. 6a HStG gleich zu behandeln ist wie die Handänderung durch zivilrechtlichen Eigentumsübergang, Abweichendes gelten sollte, ist weder tragfähig dargetan noch ersichtlich.

3.

3.1 Nach der Rechtsprechung zu aArt. 6a HStG (vgl. vorne E. 2.4) 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 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 3, 1997 S. 344 E. 3; VGE 2019/83 vom 17.8.2020 E. 2.3, 2016/267 vom 12.9.2017, in BN 2018

S. 262 ff. E. 2.3 [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]).

3.2 Die voranstehende Rechtsprechung ist in der Lehre auf Kritik gestossen (Toni Amonn, Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten, in BN 2011 S. 154 ff.; Roland Pfäffli, Handänderungssteuer beim Baulandkauf, in BN 2018 S. 275 ff.; 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., 87). Das Verwaltungsgericht sah jedoch keinen Anlass von seiner Rechtsprechung abzuweichen (vgl. ausführlich VGE 2019/83 vom 17.8.2020 E. 4.1, 2018/74 vom 14.8.2020 E. 4.1, 2016/267 vom 12.9.2017, in BN 2018 S. 262 ff. E. 4.2 [bestätigt durch BGer 2C_879/2017 vom 15.3.2018]). Vor dem Hintergrund der geäusserten Kritik und einer uneinheitlichen Praxis der Grundbuchämter beschloss der Grosse Rat nach Überweisung der Motion Haas (Vorstoss-Nr. 237-2018 «Wiederherstellung der vom Grossen Rat gewollten Praxis bei der Handänderungssteuer», Geschäfts-Nr. 2018.RRGR.693 [nachfolgend: Motion Haas]) eine Revision von aArt. 6a HStG. Am 1. Mai 2022 ist Art. 6a Abs. 2 HStG in Kraft getreten (BAG 22-029). Danach liegt eine Verbindung von Kauf- und Werkvertrag im Sinn von Abs. 1 vor, wenn beim Abschluss des Kaufvertrags eine vertragliche Bindung zwischen der Veräusserin oder dem Veräusserer oder einer dieser oder diesem nahestehenden Person und der Erwerberin oder dem Erwerber hinsichtlich eines aktuellen oder künftigen Werkvertrags besteht (vgl. hinten E. 6.1). Das HStG enthält keine Übergangsbestimmung zu Art. 6a Abs. 2 HStG, sieht jedoch in Art. 30 HStG allgemein vor, dass für Steuertatbestände, die vor dem Zeitpunkt der Inkraftsetzung dieses Gesetzes verwirklicht wurden, die bisherigen Vorschriften gelten. Das Verfahren richtet sich in jedem Fall nach den neuen Vorschriften. Dies entspricht den allgemeinen intertemporalrechtlichen Grundsätzen, die bei Fehlen einschlägiger Übergangsrechtlicher Bestimmungen zur Anwendung gelangen. Diesen Prinzipien zufolge ist die Rechtmässigkeit von Verwaltungsakten grundsätzlich nach der Rechtslage im Zeitpunkt ihres Ergehens zu beurteilen; materielle Rechtsänderungen während hängiger Rechtsmittelverfahren sind in der Regel unbeachtlich (statt vieler BGE 147 V 278 E. 2.1, 144 II 326

E. 2.1.1; BVR 2021 S. 530 E. 2.2, 2017 S. 483 E. 2.2). Wenn neues Recht auf einen Sachverhalt angewendet wird, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht hat, liegt eine grundsätzlich unzulässige echte Rückwirkung vor. Soll ein Erlass ausnahmsweise rückwirkend Geltung haben, so muss die Rückwirkung im fraglichen Erlass ausdrücklich angeordnet oder klar gewollt, durch triftige Gründe gerechtfertigt sowie zeitlich mässig sein und darf weder stossende Rechtsungleichheiten noch einen Eingriff in wohlerworbene Rechte bewirken (BGE 147 V 156 E. 7.2.1; BVR 2011 S. 220 E. 5.2, 2008 S. 289 E. 6.2; Michel Daum, a.a.O., Art. 25 N. 8).

3.3 Der hier zu beurteilende Sachverhalt (vgl. E. 4.1 hiernach) hat sich vor Inkrafttreten von Art. 6a Abs. 2 HStG verwirklicht und auch vor Einreichung der der Norm zugrundeliegenden Motion Haas ereignet. Die Einspracheverfügung vom 3. September 2019 erging ebenfalls vor der Gesetzesrevision. Das HStG sieht keine Rückwirkung von Art. 6a Abs. 2 HStG vor, ebenso wenig die Materialien, denen dazu nichts zu entnehmen ist. Damit ist eine Rückwirkung auf den vorliegenden Fall von vornherein ausgeschlossen. Nichts anderes ergibt sich aus den Hinweisen im Merkblatt zu Art. 6a HStG für die Übergangsphase nach der Annahme der Motion Haas bis zum Inkrafttreten der Gesetzesrevision; diese richten sich im Übrigen an die Grundbuchämter für die Veranlagung von Handänderungen, nicht aber auch an die Rechtsmittelinstanzen (vgl. Ziff. 1 und 6; Beratung Motion Haas vom 13.3.2019, Geschäfts-Nr. 2018.RRGR.693, in Tagblatt des Grossen Rates 2019, Frühlingssession [nachfolgend: Beratung Motion Haas], S. 3 [Votum Regierungsrätin Allemann]).

4.

4.1 Zum massgeblichen Sachverhalt ist den Akten Folgendes zu entnehmen:

4.1.1 B._____ erwarb am 26. September 2012 und am 24. November 2014 zwei aneinandergrenzende Parzellen in C._____, die zum Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 1_____ vereinigt wurden (vgl. Steuerruling vom 26./31.5.2016 [nachfolgend: Steuerruling] S. 1 f., Vorakten

Grundbuchamt [GBA; act. 4A1] Beilage 10). Im Auftrag von B._____, vertreten durch die D._____ AG, führte die EG C._____ im Sommer 2013 einen Projektwettbewerb im Einladungsverfahren durch für eine Wohn- und Gewerbeüberbauung auf dem Grundstück. Im Wettbewerbsprogramm war vorgesehen, die Überbauung durch die D._____ AG zu realisieren (vgl. Wettbewerbsprogramm insb. Ziff. 1.2, einsehbar unter: ...). Gestützt auf das Siegerprojekt wurde eine Wohn- und Gewerbeüberbauung mit einer unterirdischen, zweigeschossigen Einstellhalle, Gewerberäumen und insgesamt 160 Wohnungen beabsichtigt, wovon 84 Wohneinheiten (Teilprojekt «Hofbau»/«Hofüberbauung») zur Vermietung und die übrigen 76 Wohnungen (Teilprojekt «Kopfbau») zur Veräusserung als Stockwerkeinheiten ab Plan vorgesehen waren (vgl. Steuerruling S. 2 ff.). B._____, vertreten durch G._____, E._____ AG (Nachfolgesellschaft der D._____ AG), reichte am 27. Oktober 2014 bei der EG C._____ ein Baugesuch für die geplante Überbauung ein (Vorakten GBA [act. 4A1] Beilage 5). Die Gemeinde erteilte die Baubewilligung am 24. August 2015 (Bauentscheid vom 24.8.2015, Beschwerdebeilage [BB] 11). Daraufhin wurde das Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 1_____ für die beiden Teilprojekte, die Einfahrt zur Einstellhalle und für den Strassenraum parzelliert (vgl. Steuerruling S. 2; Plan Mutation vom 3.5.2016, BB 12).

4.1.2 Am 2. Mai 2016 gründete B._____ die A._____ AG. Diese bezweckt den Erwerb, die Verwaltung, die Überbauung und die Veräusserung von Grundstücken. B._____ ist Alleinaktionär und Verwaltungsratspräsident der Gesellschaft (vgl. Statuten vom 2.5.2016, BB 13a; Handelsregisterauszug, einsehbar unter: <www.zefix.ch>; Steuerruling S. 2). Am 12. bzw. 13. Mai 2016 schloss er im Namen der A._____ AG mit der E._____ AG als Totalunternehmerin einen TU-Vertrag zur Planung und schlüsselfertigen Erstellung der Wohn- und Gewerbeüberbauung «F._____» (Südteil) mit 160 Wohnungen, 12 Gewerberäumen, Autoeinstellhallen mit 240 Abstellplätzen sowie Umgebungsgestaltung (vgl. TU-Vertrag vom 12./13.5.2016, BB 14). Als ergänzende Bestandteile des Vertrags wurden unter anderem der Baubeschrieb vom 20. Oktober 2015 sowie der Bauentscheid der EG C._____ vom 24. August 2015 genannt (Ziff. 4.1). Im Werkpreis von Fr. 79'100'000.-- (Kostendach) waren

ausdrücklich auch die bereits angefallenen Aufwendungen für den Projektwettbewerb, die Änderung der Grundordnung sowie für das Baugesuch enthalten (Ziff. 1.2, 6.1). Die A._____ AG wünschte ausdrücklich, dass das Bauprojekt bis zu dessen Abschluss durch G._____ begleitet wird, der damals für die E._____ AG tätig war (Ziff. 1.7). Mit der Altlastensanierung sowie mit dem Aushub für die Überbauung und der Verlegung der Werkleitungen war bereits vor Abschluss des TU-Vertrags begonnen worden. Die Rohbauabnahme war für den 30. März 2018 und die Bauabnahme bzw. Übergabe des Teilprojekts «Hofbau» an die A._____ AG für den 31. Oktober 2018 vorgesehen (Ziff. 5.1). Am Restgrundstück C._____ Gbbl. Nr. 1_____ räumte B._____ der A._____ AG mit Vertrag vom 19. Mai 2016 ein selbständiges und dauerndes Baurecht für die Errichtung der «Hofüberbauung» der Gesamtüberbauung «F._____» ein (Baurechtsvertrag vom 19.5.2016, BB 15). Das Baurecht wurde als eigenes Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 11165 ins Grundbuch eingetragen (Art. 2). Für den Abschluss des Vertrags bevollmächtigten sowohl B._____ als auch die A._____ AG G._____. Am 23. Mai 2016 wurde die A._____ AG im Handelsregister des Kantons Bern eingetragen (vgl. Handelsregisterauszug).

4.2 Die Vorinstanz hat erwogen, die Beschwerdeführerin habe das konkrete, rechtskräftig bewilligte Projekt des Baurechtsgebers B._____ übernommen und mit der bereits für die Planung der Überbauung verantwortlichen Totalunternehmerin umgesetzt. Angesichts der Sachlage ging sie davon aus, dass der Werkvertrag ohne konkrete Aussicht auf den Abschluss des Baurechtsvertrags nicht eingegangen worden wäre und umgekehrt. Für die Ausarbeitung und den Abschluss des Werk- und des Baurechtsvertrags sei der Grundeigentümer B._____ verantwortlich gewesen. Die Beschwerdeführerin habe erst mit Eintrag ins Handelsregister nach Abschluss der Verträge das Recht der Persönlichkeit erlangt und die Verträge übernehmen können. B._____ sei Initiant des Projekts gewesen. Vor diesem Hintergrund sei die Dispositionsfreiheit der Beschwerdeführerin erheblich eingeschränkt gewesen. Zudem sei bereits vor Abschluss des Baurechtsvertrags mit dem Bau der Überbauung begonnen worden. Die Beschwerdeführerin sei damit nicht mehr frei gewesen, wie, wann und mit wem sie einen

Werkvertrag abschliessen wolle. Zwar seien Änderungen am Projekt vertragsgemäss möglich gewesen, hätten aber zusätzliche Kosten und Terminverschiebungen nach sich gezogen. Ein Vertragsrücktritt wäre bloss aus wichtigen Gründen unter dem Vorbehalt von Schadenersatzansprüchen möglich gewesen (angefochtener Entscheid E. 4.3 f.).

4.3 Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber geltend, im Baurechtsvertrag sei nicht festgehalten, dass die «Hofüberbauung» durch die E._____ AG als Totalunternehmerin gestützt auf das Baurecht realisiert werde. Dies spreche gegen eine untrennbare Verknüpfung von Baurechts- und Werkvertrag. Zudem sei unzutreffend, dass die Beschwerdeführerin keinen massgeblichen Einfluss auf die Bauarbeiten mehr gehabt habe. B._____ sei Initiant der betroffenen Überbauung und habe in der Gründungsphase als zukünftiger Verwaltungsratspräsident der A._____ AG den TU-Vertrag in deren Namen abgeschlossen. Die AG habe den Vertrag nach Eintrag ins Handelsregister innert der gesetzlich vorgesehenen Frist übernommen, womit sie allein daraus berechtigt und verpflichtet sei. Sie trage damit sämtliche Risiken des Bauvorhabens. Entscheidend sei, dass ihr gemäss Baurechtsvertrag ein Änderungsrecht zugestanden habe, von dem sie reichlich Gebrauch gemacht habe, wie unter anderem die Projektänderungen mit Mehrkosten von Fr. 1'831'754.-- (exkl. MWSt) zeigten. Ausserdem habe sie vertragsgemäss das Recht gehabt, jederzeit aus wichtigen Gründen vom Baurechtsvertrag zurückzutreten. Mit Blick auf das Dreiparteienverhältnis bestünden sodann «keinerlei Indizien» für eine enge Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin und der Totalunternehmerin. Nicht B._____, sondern die Beschwerdeführerin sei als «Motor» der Gesamtüberbauung zu betrachten; sie sei im Zeitpunkt des Abschlusses des Baurechtsvertrags in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, tatsächlich noch frei gewesen (Beschwerde Rz. 35 ff.).

5.

Nach den Grundsätzen der bisherigen Praxis des Verwaltungsgerichts ist der Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

5.1 Zum Zeitpunkt der Einräumung des Baurechts für die «Hofüberbauung» lag die rechtskräftige Baubewilligung für die Gesamtüberbauung «F. _____» bereits vor. Im Baurechtsvertrag werden das bewilligte Gesamtprojekt und der auf der Baurechtsparzelle zu erstellende Teil ausdrücklich genannt. Im Moment des Vertragsabschlusses hatte die Beschwerdeführerin auch bereits den TU-Vertrag mit der E. _____ AG zur schlüsselfertigen Erstellung der Gesamtüberbauung abgeschlossen. Der Baubeginn dazu war gemäss TU-Vertrag bereits rund vier Monate zuvor erfolgt. Bei Abschluss des Baurechtsvertrags stand damit fest, welches Projekt auf dem Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ realisiert werden wird. Dieses ist Teil einer Gesamtüberbauung, die in einem Projektwettbewerb ausgearbeitet wurde, was ebenfalls dafürspricht, dass die Beschwerdeführerin bei Abschluss des Baurechtsvertrags nicht wirklich frei war, wie sie das Grundstück überbauen will. Daran ändert entgegen ihrer Ansicht nichts, dass ihr gemäss TU-Vertrag ein Änderungsrecht nach Art. 84 ff. der SIA-Norm 118 zustand. Art. 84 Abs. 1 der SIA-Norm 118 lässt Änderungen durch die Bauherrin unter der Voraussetzung zu, dass der Gesamtcharakter des zur Ausführung übernommenen Werkes unberührt bleibt. Auch wenn gewisse Änderungen möglich waren, war die Beschwerdeführerin in den wesentlichen Teilen an das bestehende Projekt gebunden (vgl. auch BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 5.2 a.E.; VGE 2019/111 vom 17.8.2020 E. 4.3.1, 2012/470 vom 5.1.2015 E. 4.5 a.E.). Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass auch das beiden Vertragsparteien zustehende Rücktrittsrecht gemäss TU-Vertrag zu keinem anderen Schluss führt. Dieses war bloss bei Vorliegen wichtiger Gründe wie Zahlungs- oder Handlungsunfähigkeit und unter Vorbehalt von Schadenersatzansprüchen vorgesehen. Vor diesem Hintergrund ist der Schluss der Vorinstanz nicht zu beanstanden, dass der Baurechtsvertrag nicht abgeschlossen worden wäre, wenn nicht bereits ein TU-Vertrag und die Baubewilligung vorgelegen hätten, und umgekehrt.

5.2 B. _____, der Eigentümer des betroffenen Grundstücks, hat nicht bloss gewisse Vorabklärungen getroffen, sondern das Projekt in die Wege geleitet und massgebend vorangetrieben. So hat er nach dem Kauf und der Vereinigung der Grundstücke in seinem Auftrag einen Projektwettbewerb für eine Wohn- und Gewerbeüberbauung durchführen und gestützt auf das

Siegerprojekt ein Baugesuch stellen lassen. Er erhielt darauf von der EG C._____ die Baubewilligung für die Gesamtüberbauung. Die Beschwerdeführerin existierte zu diesem Zeitpunkt noch nicht. B._____ arbeitete bei der Ausarbeitung des Projekts eng mit der E._____ AG zusammen, mit der er schon zuvor Projekte realisiert haben soll (vgl. Vernehmlassung DIJ S. 1 f.). Die Zusammenarbeit zeigt sich insbesondere darin, dass die Totalunternehmerin ihn sowohl im Projektwettbewerb als auch im Baugesuchsverfahren vertrat. Zudem war bereits im Wettbewerbsprogramm vorgesehen, dass die Realisierung durch die D._____ AG erfolgen wird, die 2013 von der E._____ AG absorbiert wurde. Federführend für das Projekt bei der Totalunternehmerin war G._____, der bis am 1. November 2015 Leiter der Geschäftsstelle der Gesellschaft in Bern und danach weiterhin für diese tätig war (TU-Vertrag vom 12./13.5.2016 Ziff. 1.7, BB 14). Aus den Akten ist auch eine Verbindung zwischen dem Eigentümer B._____ und G._____ ersichtlich. Sie waren beide Sachpreisrichter beim Projektwettbewerb für die Überbauung (Wettbewerbsprogramm Ziff. 1.2). Letzterer war auch zuständig für das Baugesuch. Zudem vertrat er B._____ als Baurechtsgeber sowie gleichzeitig die A._____ AG als Baurechtsnehmerin beim Abschluss des Baurechtsvertrags (Doppelvertretung).

5.3 Unter diesen Umständen war die Beschwerdeführerin beim Abschluss des Baurechtsvertrags erheblich eingeschränkt in ihrer Entscheidung, ob, wie, wann und mit wem sie das Grundstück überbauen will. Zu beachten ist zudem, dass B._____ Gründer und nach wie vor Alleinaktionär und Verwaltungsratspräsident der Beschwerdeführerin ist. Auch wenn er den TU- und den Baurechtsvertrag im Namen der Beschwerdeführerin in deren Interessen eingegangen ist und diese mit der Übernahme der Verträge nach Eintragung im Handelsregister die Risiken des Bauvorhabens trägt und nicht der Baurechtsgeber (vgl. Beschwerde Rz. 42 ff.), dient die Gesellschaft der Realisierung des von B._____ eingeleiteten und geführten Projekts und dessen privater Vermögensanlage (vgl. Steuerruling S. 2) und damit letztlich auch seinen Interessen. Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz zu Recht erwogen, dass die Beschwerdeführerin das konkrete, rechtskräftig bewilligte Projekt des Baurechtsgebers B._____ übernommen hat. Der TU-Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der E._____ AG war

derart mit der Einräumung des Baurechts durch B._____ verknüpft, dass die Beschwerdeführerin faktisch eine schlüsselfertige Baute erwarb. Es ist somit jedenfalls nach Massgabe der bisherigen Rechtslage und Praxis beurteilt nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz wie bereits das Grundbuchamt die Handänderungssteuer auf dem Gesamtpreis (Baurechtszins und Werklohn für das Teilprojekt «Hofbau») bemessen hat.

6.

Die Beschwerdeführerin erachtet die bisherige Rechtsprechung aufgrund von Art. 6a Abs. 2 HStG sowie des Merkblatts zu Art. 6a HStG als nicht mehr massgebend. Dieses verkörpere als Verwaltungsverordnung eine angepasste Praxisfestlegung und sei mit Überweisung der Motion Haas von der Geschäftsleitung der Grundbuchämter sogleich publiziert und für massgeblich erklärt worden (vgl. Beschwerde Rz. 35 ff.). Die Beschwerdeführerin erkennt in der neuen Bestimmung damit eine auch auf hängige Verfahren anwendbare Praxisänderung (und nicht eine Rechtsänderung).

6.1 Gemäss Art. 6a Abs. 2 HStG liegt eine Verbindung von Kauf- und Werkvertrag im Sinn von Abs. 1 vor, wenn beim Abschluss des Kaufvertrags eine vertragliche Bindung zwischen der Veräusserin oder dem Veräusserer oder einer dieser oder diesem nahestehenden Person und der Erwerberin oder dem Erwerber hinsichtlich eines aktuellen oder künftigen Werkvertrags besteht (ebenso der französische Wortlaut: « Un lien entre le contrat de vente et le contrat d'entreprise au sens de l'alinéa 1 existe lorsqu'un engagement contractuel entre l'acquéreur ou l'acquéreuse et l'aliénateur ou l'aliénatrice ou une personne qui lui est proche a été pris concernant un contrat d'entreprise actuel ou futur »). Die Vereinbarung zwischen der Käuferschaft und der Verkäuferschaft (oder dieser nahestehenden Personen) muss laut Vortrag vor der Beurkundung des Kaufvertrags erfolgen und bereits alle wesentlichen Punkte für den Abschluss eines Vertrags über die Erstellung der schlüsselfertigen Baute oder Stockwerkeinheit beinhalten (Vortrag des Regierungsrats zur Änderung des HStG, in Tagblattbeilagen zur Herbstsession 2021 [Geschäfts-Nr. 2019.JGK.2993; nachfolgend: Vortrag HStG 2021], S. 6 f., auch zum Folgenden). Bestehen keine derartigen Abmachun-

gen zwischen der Verkäuferschaft oder ihr nahestehenden Personen und der Käuferschaft, ist letztere frei, ob, wann, mit wem und wie sie bauen will. Folglich bewirken Vorabklärungen, Projektstudien, Baugesuche und dergleichen, die die Käuferschaft zeitlich vor Abschluss des Kaufvertrags veranlasst hat, keine Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag im Sinn von Art. 6a Abs. 2 HStG. Ebenfalls nicht unter die Zusammenrechnung fällt der Sachverhalt, in dem die Verkäuferschaft oder eine ihr nahestehende Person lediglich die Ausführung gewisser untergeordneter Arbeiten übernimmt. Ob Kauf- und Werkvertrag so miteinander verbunden sind, dass es ohne den Abschluss des einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre, und das Geschäft als Ganzes wirtschaftlich dem Verkauf einer schlüsselfertigen Baute gleichkommt, bestimmt sich aufgrund der Umstände des Einzelfalls. Für den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute oder Stockwerkeinheit spricht, wenn die Ausgestaltung des Vertragsobjekts im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits in den wesentlichen Zügen festgelegt ist (Baubeschrieb, durch die Verkäuferschaft eingereichtes Baugesuch oder erwirkte Baubewilligung) und die Leistung der Käuferschaft bei Vertragsschluss bereits feststeht. Ein Anhaltspunkt ist weiter darin zu erblicken, dass die Verkäuferschaft bzw. eine ihr nahestehende Person verantwortlich ist für die Fertigstellung der Baute und Nutzen und Gefahr auf den Zeitpunkt der Fertigstellung der Baute auf die Käuferschaft übergehen. Eine Zusammenrechnung erfolgt auch dann, wenn anstatt mit der Verkäuferschaft mit einer ihr nahestehenden Person eine Vereinbarung über die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute oder Stockwerkeinheit auf dem erworbenen Land getroffen wurde. Gemeint sind damit Konstellationen, in denen enge wirtschaftliche, rechtliche oder persönliche Beziehungen zwischen der Verkäuferschaft und der Werklieferantin bzw. dem Werklieferanten bestehen und die Käuferschaft mit dieser bzw. diesem in einem werkvertraglichen Verhältnis steht, ohne dass ein solches oder eine entsprechende Vereinbarung zwischen der Verkäuferschaft und der Käuferschaft vorliegt. In Betracht kommen Konzerngesellschaften, bestehende Baubindungen oder eine Zusammenarbeit im Rahmen einer General-/Totalunternehmung (zum Ganzen auch Merkblatt zu Art. 6a HStG Ziff. 3 f.).

6.2 Bei Dreiparteienverhältnissen – wie im strittigen Fall – will der Gesetzgeber mit der neuen Bestimmung somit nur zurückhaltend eine Zusam-

menrechnung annehmen. Es ist unklar, ob hier eine der im Vortrag ausdrücklich genannten Konstellationen einer Bindung zwischen Verkäuferschaft und Werklieferantin bzw. Werklieferant vorliegt (Konzerngesellschaft, bestehende Baubindung, Zusammenarbeit im Rahmen einer General-/Totalunternehmung). Überdies wäre zu prüfen, ob die Aufzählung abschliessend zu verstehen ist oder ob auch unter anderen Umständen auf eine ausreichend enge Beziehung bzw. Verflechtung der Verkäuferschaft mit der Werklieferantin bzw. dem Werklieferanten geschlossen werden kann. Wie dargelegt (vorne E. 5.2) haben der Baurechtsgeber (B. _____) und die Totalunternehmerin (E. _____ AG bzw. deren Vorgängerin) bei der Ausarbeitung des Projekts eng zusammengearbeitet. Die projektverantwortliche Person bei der Totalunternehmerin hat zudem in Doppelvertretung den Baurechtsvertrag zwischen B. _____ und der A. _____ AG abgeschlossen, was auf ein enges Vertrauensverhältnis hindeutet. Im Übrigen hat B. _____ mehr als bloss untergeordnete Arbeiten für die Überbauung durchgeführt. Ihm kommt die aktive – oder jedenfalls eine bedeutend prägendere – Rolle beim Projekt zu als der Beschwerdeführerin als Baurechtsnehmerin, die bei der Ausarbeitung und Bewilligung des Projekts nicht beteiligt war bzw. rechtlich noch gar nicht gegründet war. Wie es sich mit der Beurteilung des Sachverhalts unter neuem Recht verhält, kann jedoch mit Blick auf die nachfolgende Erwägung offenbleiben.

6.3 Mit dem Merkblatt zu Art. 6a HStG erklärte die Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern die mit der Gesetzesrevision beschlossene Regelung bereits vor deren Inkrafttreten für die Veranlagungspraxis der Grundbuchämter und auch auf bei ihnen hängige Veranlagungsverfahren als massgebend. Die am 1. Mai 2022 neu in Kraft gesetzte Bestimmung von Art. 6a Abs. 2 HStG (siehe vorne E. 3.2) ist dessen ungeachtet als Rechtsänderung zu qualifizieren (so bereits VGE 2019/83 vom 17.8.2020 E. 4.2): Eine Praxisänderung liegt grundsätzlich bei rechtssatzförmig unveränderten Verhältnissen vor und erfolgt – auch rein sachlogisch betrachtet – durch die rechtsanwendenden Behörden (vgl. VGE 2013/434 vom 22.4.2014 E. 3.2.3; Madeleine Camprubi, Ungeschriebene Grenzen der Rückwirkung von Rechtssätzen in der Schweiz, 2020, S. 116 ff.; Milena Pirek, L'application du droit public dans le temps: la question du changement de loi, Diss. Freiburg 2018, N. 36 f., 544 ff.). Dies trifft hier beides nicht zu. Auch wird mit Art. 6a

Abs. 2 HStG nicht eine bestehende (Gerichts-)Praxis kodifiziert; vielmehr soll von der bisherigen – durch das Bundesgericht bestätigten – Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts (vorne E. 3.1 f.) abgewichen werden. Es handelt sich zudem nicht bloss um eine Konkretisierung des geltenden Rechtszustands oder das Füllen einer Lücke. Zwar sprach die zuständige Regierungsrätin bei der Beratung der Motion Haas davon, aArt. 6a HStG zu «präzisieren». Gleichzeitig hielt sie aber fest, dass die Bestimmung bisher verschiedene Interpretationen zulasse und daher eine «Klarstellung via Motion» durch den Gesetzgeber erforderlich sei. Dieser musste entscheiden, ob eine Selbstbindung der Käuferschaft (sog. «Selbstbindungsprinzip») oder eine aktive Rolle der Verkäuferschaft (sog. «Motorprinzip») zentrales Element bei der Beurteilung von Sachverhalten sein soll (Beratung Motion Haas S. 3 [Votum Regierungsrätin Allemann]; Antwort des Regierungsrats vom 13.2.2019, RRB-Nr. 146/2019). Im Vortrag ist denn auch von einer Rechtsänderung die Rede, die wichtige und grundlegende Bestimmungen beinhalte, was nach Art. 69 Abs. 4 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) einer formell-gesetzlichen Grundlage bedürfe (Vortrag HStG 2021 S. 5). Ausserdem wurden mit dem Merkblatt zu Art. 6a HStG für die Übergangsphase zwischen Annahme der Motion Haas und Inkrafttreten von Art. 6a Abs. 2 HStG eigens Anweisungen zuhanden der Grundbuchämter für die Veranlagung der Handänderungssteuer erlassen. Für hängige Beschwerdeverfahren wurde nichts vorgesehen (vorne E. 3.3), obwohl der Regierungsrat davon ausging, dass die neue Regelung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht. Er stellte bloss in Aussicht, «sehr rasch die nötigen gesetzgeberischen Anpassungen vor[zun]ehmen und damit hoffentlich nur eine möglichst kurze Übergangsphase zu[zul]assen» (Beratung Motion Haas S. 3 [Votum Regierungsrätin Allemann]). Auch dies spricht gegen die sofortige Anwendbarkeit der beschlossenen Änderung auf hängige Beschwerdeverfahren, was ebenfalls auf eine Rechtsänderung hinausläuft. Nach dem Gesagten kann in Art. 6a Abs. 2 HStG kein Anlass für eine (sofort massgebliche) Praxisänderung erblickt werden, sondern liegt damit eine Rechtsänderung vor, die insbesondere mangels einer entsprechenden klaren gesetzlichen Grundlage keine Rückwirkung entfaltet (vorne E. 3.2). Somit bleibt es bei der Anwendung des bisherigen Rechts, nach welchem der TU-Vertrag und der Baurechtsvertrag als derart eng verbunden zu werten sind, dass die Beschwerdeführerin faktisch eine schlüsselfertige Baute erworben hat und

für die Bemessung der Handänderungssteuer auch auf den Werkpreis für das Teilprojekt «Hofbau» abzustellen ist (vorne E. 5).

7.

7.1 Die Beschwerdeführerin beantragt im Eventualstandpunkt, die Handänderungssteuer sei auf Basis des effektiven Werkpreises im Umfang von Fr. 36'309'170.72 gemäss nun vorliegender Schlussabrechnung festzusetzen (vorne Bst. C). Die DIJ führt dazu vor Verwaltungsgericht aus, die ordentliche Veranlagung der Handänderungssteuer erfolge aufgrund der bei der Grundbuchanmeldung eingereichten Ausweise. Ergäben neue Tatsachen oder Beweismittel, dass eine Veranlagung unvollständig sei, komme es zu einer Nachveranlagung. Die Beschwerdeführerin hätte schon im vorinstanzlichen Verfahren die Herabsetzung der Bemessungsgrundlage auf den effektiven Werkpreis geltend machen bzw. die Schlussabrechnung vom 1. September 2020 einreichen können. Im Veranlagungsverfahren für die Handänderungssteuer bestehe eine besondere Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen (Vernehmlassung DIJ vom 21.1.2021 S. 2; Stellungnahmen DIJ vom 16.3.2021, 28.5.2021 und 20.7.2021).

7.2 Die Handänderungssteuer ist auf der Gegenleistung für das Grundstück zu entrichten (Art. 6 HStG). Die Steuer wird aufgrund der SelbstdeklARATION der steuerpflichtigen Person und der bei der Grundbuchanmeldung eingereichten Ausweise veranlagt. Das Grundbuchamt kann ergänzende Unterlagen verlangen (Art. 17 Abs. 1 HStG). Die steuerpflichtige Person hat die steuermindernden Tatsachen zu beweisen. Sie unterliegt zudem der Mitwirkungspflicht und hat somit bei der Sachverhaltsermittlung und bei der Beweisleistung aktiv mitzuwirken, unabhängig davon, ob sie die objektive Beweislast trägt. Dies gilt insbesondere für die Beschaffung von Unterlagen, die nur die steuerpflichtige Person liefern kann, und für die Abklärung von Tatsachen, die sie besser kennt als die Steuerbehörde (BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2 mit zahlreichen Hinweisen). Im Rahmen des Streitgegenstands dürfen die Parteien solange neue Tatsachen und Beweismittel in das Verfahren einbringen, als weder verfügt noch entschieden noch mit prozessleitender Verfügung das Beweisverfahren

förmlich geschlossen worden ist (Art. 26 Abs. 1 HStG i.V.m. Art. 25 VRPG). Massgebend ist der Sachverhalt, wie er sich im Entscheidzeitpunkt präsentiert (BVR 2018 S. 289 E. 3.3, 2017 S. 132 E. 3.3.1; Michel Daum, a.a.O., Art. 25 N. 1 f. und 5, 16, 18 f.). Dieser Grundsatz dient in erster Linie der Prozessökonomie (BVR 2011 S. 488 E. 3.4.1; Michel Daum, a.a.O., Art. 25 N. 5). Grenzen setzt allerdings das Gebot von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV). Was aufgrund nachlässiger Prozessführung oder zwecks Verschleppung des Prozesses verspätet in das Verfahren eingebracht wird, darf ausser Acht gelassen werden (VGE 2020/94/334 vom 25.8.2021 E. 5.4; Michel Daum, a.a.O., Art. 25 N. 17 und Art. 33 N. 17).

7.3 Wie vor den Vorinstanzen verlangt die Beschwerdeführerin auch vor Verwaltungsgericht, die Handänderungssteuer sei allein auf dem 20-fachen des Baurechtszinses zu bemessen, ohne Berücksichtigung des Werkpreises. Streitig ist damit die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer. Der vor Verwaltungsgericht gestellte Eventualantrag, die Handänderungssteuer auf dem effektiven Werkpreis gemäss Schlussabrechnung zu bemessen, liegt innerhalb des Streitgegenstands. Die Beschwerdeführerin hat bereits im Einspracheverfahren darauf hingewiesen, dass es sich beim Werkpreis gemäss TU-Vertrag bloss um ein Kostendach handle und der tatsächliche Werkpreis noch nicht bekannt sei, da die Schlussabrechnung noch nicht vorliege (Einsprache vom 13.9.2017 S. 1, 5 f., Vorakten GBA [act. 4A1] Beilage 14). Das Grundbuchamt hat die Handänderungssteuer gestützt auf das Kostendach bzw. den Anteil des hier betroffenen Teilprojekts «Hofbau» festgesetzt (vgl. Art. 17 Abs. 1 HStG). Das HStG kennt keine provisorische Veranlagung (vgl. Vortrag der Justizdirektion zur Änderung des Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, in Tagblatt des Grossen Rates 1991, Beilage 43, S. 5, auch zum Folgenden). Entgegen der Ansicht der DIJ ist die Beschwerdeführerin nicht auf eine Nachveranlagung gemäss Art. 19 HStG zu verweisen, die als ausserordentliches Rechtsmittel der Abänderung rechtskräftiger Veranlagungen dient. Vielmehr kann sie im vorliegenden ordentlichen Rechtsmittelverfahren – der Regelung von Art. 25 VRPG entsprechend – grundsätzlich auch vor Verwaltungsgericht noch neue Tatsachen und Beweismittel vorbringen (hiervor E. 7.2). Vor Verwaltungsgericht hat die Beschwerdeführerin erstmals die Schlussabrechnung vom 1. September 2020 mit Kostenausscheidung vom 16. Dezember 2020 ein-

gereicht (BB 16a und 16b), was nach dem Gesagten grundsätzlich zulässig ist. Die Abrechnung lag der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des vorinstanzlichen Entscheids zwar seit knapp drei Monaten vor. Aufgrund der Mitwirkungspflicht oblag es der Beschwerdeführerin, das ihr vorliegende Novum ins Verfahren einzubringen. Das verzögerte Einreichen der Bauabrechnung stellt unter den konkreten Umständen aber keinen Verstoss gegen Treu und Glauben dar, zumal bloss das Eventualbegehren betroffen und nachvollziehbar ist, dass für die Beschwerdeführerin im Fall der Abweisung ihrer Begehren vor der DIJ die Beschwerde ans Verwaltungsgericht als unausweichlich erschien, wie sie glaubhaft dartut (Eingabe vom 15.4.2021 S. 3). Die neuen Tatsachen und Beweismittel sind somit zu beachten (Schlussabrechnung vom 1.9.2020 und Kostenausscheidung vom 16.12.2020, BB 16a und 16b). Die Neuberechnung der Handänderungssteuer gestützt auf diese Grundlagen ist durch das Grundbuchamt vorzunehmen.

8.

8.1 Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde im Eventualstandpunkt und damit als teilweise begründet. Sie ist dahin gutzuheissen, dass der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zur Neuberechnung der Handänderungssteuer im Sinn der Erwägungen an das Grundbuchamt zurückzuweisen ist. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vorne E. 1.2).

8.2 Bei diesem Ausgang des Verfahrens dringt die Beschwerdeführerin mit ihren Rechtsbegehren nur teilweise durch. Gestützt auf eine quantitative und qualitative Beurteilung der Bedeutung des Umfangs ihres teilweisen Durchdringens im Vergleich zum gesamten Streitgegenstand (vgl. Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 108 N. 4 mit Hinweisen), namentlich mit Blick auf die zu erwartende Steuerreduktion, ist sie als zu 1/20 obsiegend zu betrachten, was zwar marginal ist, aber angesichts der Höhe des Streitwerts und der anfallenden Kosten doch eine entsprechende Ausscheidung rechtfertigt. Im Übrigen unterliegt die Beschwerdeführerin. Ihr sind die Verfahrenskosten somit im Umfang von 19/20 aufzuerlegen. Die restlichen Verfahrenskosten werden nicht

erhoben (Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Im Umfang ihres Obsiegens hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten (Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG). Die DIJ hat ihr diese im Umfang von 1/20 zu ersetzen. Gemäss Art. 41 Abs. 1 des Kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 (KAG; BSG 168.11) i.V.m. Art. 11 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) beträgt das Honorar in Beschwerdeverfahren Fr. 400.-- bis 11'800.-- pro Instanz. Innerhalb dieses Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin macht in seiner Kostennote vom 14. Juli 2023 ein Honorar von Fr. 14'417.50 zuzüglich MWSt geltend, ausmachend insgesamt Fr. 15'527.65 (Auslagen werden keine geltend gemacht). Dies erscheint angesichts der obgenannten Kriterien als überhöht, zumal er nicht begründet, weshalb das Honorar den üblichen Rahmentarif gemäss Art. 11 Abs. 1 PKV übersteigt. Zwar kann die Bedeutung der Streitsache angesichts der betroffenen Vermögensinteressen als überdurchschnittlich erachtet werden; die Schwierigkeit des Prozesses ist aber als durchschnittlich zu bezeichnen. Für den in der Sache gebotenen Zeitaufwand scheint ein Honorar von Fr. 11'000.-- und damit am oberen Rand des Rahmentarifs angemessen. Zuzüglich MWSt ergeben sich Parteikosten von Fr. 11'847.--, die der Beschwerdeführerin im Umfang von 1/20, ausmachend Fr. 592.35, zu ersetzen sind.

8.3 Die Kosten des Verfahrens vor der DIJ sind trotz teilweiser Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht neu zu verlegen. Die Beschwerdeführerin hat vor der DIJ weder eventuell um Reduktion der Bemessungsgrundlage auf den effektiven Werklohn ersucht, noch die im Lauf des Verfahrens vorliegende Schlussabrechnung eingereicht. Die DIJ hat im Entscheidzeitpunkt die Beschwerde zu Recht vollumfänglich abgewiesen und der Beschwerdeführerin die gesamten Verfahrenskosten auferlegt und ihr keine Parteikosten zugesprochen (angefochtener Entscheid E. 5 f.).

9.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache zur Verfügung stehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Hier dient die Rückweisung an das Grundbuchamt bloss der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts, weshalb es sich (auch insoweit) um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln dürfte (vgl. BGE 145 III 42 E. 2.1, 144 V 280 E. 1.2).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Direktion für Inneres und Justiz des Kantons Bern vom 27. November 2020 aufgehoben und die Sache zur Neuberechnung der Handänderungssteuer im Sinn der Erwägungen an das Grundbuchamt ... zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 10'000.--, werden der Beschwerdeführerin zu 19/20, ausmachend Fr. 9'500.--, auferlegt. Die übrigen Kosten werden nicht erhoben.
3. Der Kanton Bern (Direktion für Inneres und Justiz des Kantons Bern) hat der Beschwerdeführerin die Parteikosten für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 11'847.-- (inkl. MWSt), zu 1/20, ausmachend Fr. 592.35, zu ersetzen.
4. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführerin

- Beschwerdegegner
- Grundbuchamt ...

Die Abteilungspräsidentin:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.