

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 23. April 2024

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Stohner
Gerichtsschreiberin Straub

1. **A. _____ AG**
handelnd durch die statutarischen Organe
2. **B. _____ AG**
handelnd durch die statutarischen Organe
3. **C. _____**
handelnd durch die statutarischen Organe
alle vertreten durch Rechtsanwalt ... und Rechtsanwältin ...

Beschwerdeführerinnen

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 25. März 2022; 2019.JGK.2710)



Prozessgeschichte:

A.

Die Einwohnergemeinde (EG) D._____ führte in den Jahren 2013 und 2014 für die Entwicklung des Areals «F._____», namentlich der Baubereiche ... auf den Grundstücken D._____ (...) Gbbl. Nrn. 1_____ und 2_____, einen zweistufigen Investorenwettbewerb durch. Die A._____ AG (Investorin) und die G._____ AG (Totalunternehmerin) vereinbarten am 16. Januar 2014 in einer Absichtserklärung, gemeinsam ein Angebot für den genannten zweistufigen Investorenwettbewerb abzugeben. Sie gewannen den Investorenwettbewerb, worauf sie am 25. November und 8. Dezember 2014 mit der EG D._____ eine Reservationsvereinbarung unterzeichneten. Das Baugesuch für das Bauprojekt reichte die Totalunternehmerin am 29. November 2016 ein. Am 5. Juli 2017 räumte die EG D._____ der Miteigentümergeinschaft E._____, bestehend aus der A._____ AG, der B._____ AG und der C._____ an den Grundstücken Nrn. 1_____ und 2_____ je ein selbständiges und dauerndes Baurecht ein. Die Miteigentümergeinschaft schloss am 23. August 2017 mit der G._____ AG einen Totalunternehmer-Werkvertrag ab betreffend Planung und Realisierung der Überbauung F._____. Das Regierungsstatthalteramt (RSA) Bern-Mittelland erteilte der G._____ AG am 15. September 2017 die Baubewilligung. Der beurkundende Notar meldete die Baurechte am 1. November 2017 beim Grundbuchamt Bern-Mittelland an und deklarierte eine Handänderungssteuer von Fr. 274'266.-- bzw. Fr. 117'936.-- (gemäss Selbstdeklarationen vom 26.2.2018: Fr. 296'013.50 bzw. Fr. 122'193.--), basierend auf dem jeweiligen Baurechtszins für die ersten 20 Vertragsjahre von Fr. 15'237'000.-- bzw. Fr. 6'552'000.-- (gemäss Selbstdeklarationen vom 26.2.2018: Fr. 16'445'195.10 bzw. 6'788'500.--). Das Grundbuchamt kündigte am 3. Mai 2018 an, beide Grundgeschäfte zu vereinigen, und veranlagte die Handänderungssteuer mit Verfügung vom 3. August 2018 abweichend von den Selbstdeklarationen auf Fr. 1'913'178.65. Als Bemessungsgrundlage zog es nebst dem kapitalisierten Baurechtszins von insgesamt Fr. 23'233'695.10 den Werkpreis gemäss Totalunternehmer-Werkvertrag

von Fr. 83'054'009.-- (exkl. Mehrwertsteuer [MWSt]) bei. Die hiergegen erhobene Einsprache der A._____ AG, der B._____ AG und der C._____ wies das Grundbuchamt Bern-Mittelland mit Verfügung vom 8. März 2019 ab.

B.

Gegen die Einspracheverfügung erhoben die A._____ AG, die B._____ AG und die C._____ am 9. April 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 25. März 2022 ab.

C.

Am 26. April 2022 haben die A._____ AG, die B._____ AG und die C._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Handänderungssteuer sei auf Fr. 418'206.50 festzusetzen. Eventuell sei die Sache zur Neubeurteilung an das Grundbuchamt, subeventuell an die DIJ zurückzuweisen.

Die verspätet eingereichte Beschwerdeantwort der DIJ wurde mit Verfügung vom 9. Juni 2022 aus den Akten gewiesen.

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 Beschwerdeführerinnen haben

am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, sind durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben 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 grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist indes auf das Eventual- sowie das Subeventualbegehren, da die Beschwerdeführerinnen die Rückweisungsanträge in ihrer Beschwerdeschrift mit keinem Wort begründen (vgl. Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 2 VRPG; VGE 2019/83 vom 17.8.2020 E. 1.1; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 32 N. 22).

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, 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 Veräusserin 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 der Baurechte zugunsten der Beschwerdeführerinnen der Handänderungssteuer unterliegt und dass

diese jedenfalls 1,8 % der zwanzigfachen jährlichen Baurechtszinse (zusammengerechnet Fr. 23'233'695.10) beträgt, ausmachend Fr. 418'206.50. Umstritten ist, ob zusätzlich auch der mit der Totalunternehmerin vereinbarte Werklohn für die Überbauung «F. _____» in die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer miteinzubeziehen ist.

2.3 Das Grundbuchamt Bern-Mittelland und die DIJ sind davon ausgegangen, dass es den Beschwerdeführerinnen um den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute als Renditeobjekt ging. Sie seien beim Abschluss der Baurechtsverträge gezwungen gewesen, das zuvor in die Wege geleitete und kurz darauf im Totalunternehmer-Werkvertrag festgelegte Projekt zu verwirklichen, weshalb der Werkpreis in die Bemessung der Handänderungssteuer miteinzubeziehen sei (angefochtener Entscheid E. 8.2 f.). – Die Beschwerdeführerinnen machen demgegenüber geltend, Art. 6a HStG nenne nur die Verbindung von *Kaufverträgen* mit Werkverträgen. Die Bestimmung sei nicht anwendbar, wenn ein Baurecht auf einem unbebauten Grundstück eingeräumt werde und die Baurechtsnehmerin bzw. der Baurechtsnehmer darauf eine schlüsselfertige Baute errichten lasse: Entgegen der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung entstehe keine Akzessorietät zwischen Baurecht und der im Baurecht noch zu erstellenden Baute (Beschwerde Rz. 83 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, während die anderen in Art. 5 HStG genannten Formen von Handänderungen 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). In systematischer Hinsicht kann indes festgestellt werden, dass Art. 6a HStG den in Art. 6 HStG geregelten Bemessungsgrundsatz für einen Spezialfall näher ausführt. Eingefügt wurde aArt. 6a HStG aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise von Art. 6 HStG; Anlass dafür gab die Praxis des Verwaltungsgerichts, den Preis der noch zu erstellenden Baute

für die Bemessung der Steuer hinzuzuziehen, wenn der Werkvertrag aus wirtschaftlicher Sicht derart eng mit dem Kaufvertrag verknüpft ist, dass nicht die Herstellung, sondern die Übereignung im Vordergrund steht, mithin der Vertragsgegenstand auch den Kauf einer zukünftigen Sache umfasst. Mit Art. 6a HStG bezweckte der Gesetzgeber also die steuerliche Gleichbehandlung der Käuferschaft bereits bebauter Grundstücke mit Personen, die eine zukünftige Baute erwerben (vgl. BVR 2023 S. 471 E. 2.4, 2017 S. 529 E. 2.4, je mit Hinweisen).

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 im Baurecht erstellte Bauwerk steht aber 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). 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, 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 2023 S. 471 E. 2.5, 2017 S. 529 E. 2.5, je mit Hinweisen).

2.6 Nach dem Gesagten findet aArt. 6a HStG entgegen den Beschwerdeführerinnen 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). 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, von dieser Praxis abzuweichen (vgl. BVR 2023 S. 471 E. 2.6 mit Hinweisen). Da die Auslegung von aArt. 6a HStG ergibt, dass die Bestimmung auch bei der Einräumung eines Baurechts gilt, kann nicht gesagt werden, insofern fehle eine gesetzliche Grundlage.

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 2023 S. 471 E. 3.1 mit Hinweisen; VGE 2019/83 vom 17.8.2020 E. 2.3 f. mit Kasuistik und weiteren Hinweisen).

3.2 Die aufgeführte 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 mit Hinweisen). 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, wonach die Rechtmässigkeit von Verwaltungsakten grundsätzlich nach der Rechtslage im Zeitpunkt ihres Ergehens zu beurteilen ist; materielle Rechtsänderungen während hängiger Rechtsmittelverfahren sind in der Regel unbeachtlich (statt vieler BGE 147 V 278 E. 2.1; BVR 2023 S. 471 E. 3.2, 2021 S. 530 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 148 V 70 E. 5.3.2; BVR 2023 S. 471 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen).

3.3 Der hier zu beurteilende Sachverhalt (vgl. E. 4.1 hiernach) hat sich vor Inkrafttreten von Art. 6a Abs. 2 HStG und auch vor Einreichung der der Norm zugrundeliegenden Motion Haas ereignet. Die Einspracheverfügung vom 8. März 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 vom 6. Mai 2019 betreffend Veranlagungspraxis zu Art. 6a HStG, das die Geschäftsleitung der Grundbuchämter des Kantons Bern nach Beschluss der Gesetzesrevision erlassen hat (einsehbar unter: <www.gba.dij.ch>, Rubriken «Grundbuch/Handänderungssteuer/Bemessungsgrundlagen» [nachfolgend: Merkblatt zu Art. 6a HStG], Ziff. 1 und 6). Diese richten sich im Übrigen nicht an die Rechtsmittelinstanzen, sondern an die für die Veranlagung von Handänderungen zuständigen Grundbuchämter (vgl. auch BVR 2023 S. 471 E. 3.3 mit Hinweisen). Soweit die Beschwerdeführerinnen geltend machen, die Vorinstanz habe den Entscheid willkürlicherweise rund einen Monat vor dem formalen Inkrafttreten des neuen Art. 6a Abs. 2 HStG gefällt, können sie hieraus schon deshalb nichts zu ihren Gunsten ableiten, weil die neue Regelung nicht rückwirkend anwendbar ist bzw. eine Rückwirkung unzulässig wäre (vgl. E. 3.2 hiervor und hinten E. 6.3), womit der Zeitpunkt des Entscheids der DIJ von vornherein keinen Einfluss auf das anwendbare Recht haben konnte.

4.

4.1 Zum massgeblichen Sachverhalt ist den Akten Folgendes zu entnehmen:

4.1.1 Die EG D._____ als Eigentümerin der Grundstücke Nrn. 1_____ und 2_____ hat im Jahr 2012 im Rahmen eines Workshopverfahrens einen Masterplan für das Projekt «F._____» vorgelegt; der Masterplan enthielt verschiedene Eckdaten der beabsichtigten Überbauung und namentlich zwei Varianten für die mögliche Nutzungsverteilung (vgl. Broschüre EG D._____ «...: Entwicklungsphase 2, Workshopverfahren Masterplan» vom 28.8.2012, Vorakten Grundbuchamt [GBA; act. 4A1] Einsprachebeilage 4 S. 30 ff.). Für die Abgabe der geplanten Baubereiche ... im Baurecht führte die Grundeigentümerin in den Jahren 2013 und 2014 einen Investorenwettbewerb durch (vgl. EG D._____ «Investorenmemorandum: ... – Entwicklungsphase II, Abgabe Baubereich ... im Baurecht», Vorakten GBA [act. 4A1] Einsprachebeilage 3). Am 16. Januar 2014 vereinbarten die A._____ AG und die G._____ AG, gemeinsam und exklusiv ein Angebot im Investorenwettbewerb einzureichen und nach dem allfälligen Gewinn der Ausschreibung das Projekt «F._____» gemeinsam weiterzuentwickeln und umzusetzen. Beide Parteien behielten sich (zwar) vor, jederzeit schriftlich und mit Begründung von dieser Vereinbarung zurückzutreten. Trete (aber) eine Partei von der Vereinbarung zurück, dürfe sie nicht mit anderen Partnern ein Angebot abgeben. Von dieser Regelung ausgenommen sei ein möglicher Rücktritt der A._____ AG wegen einer Erhöhung des in der Vereinbarung festgelegten Baurechtszinses: In diesem Fall dürfe sich die G._____ AG mit anderen Partnern zusammenschliessen, um ein Angebot abzugeben und das Projekt «F._____» weiterzuentwickeln (vgl. Absichtsvereinbarung in Sachen Angebotswettbewerb im Baurecht mit D._____ als Baurechtsgeberin betreffend F._____ vom 16.1.2014, Vorakten GBA [act. 4A1] Einsprachebeilage 5 [nachfolgend: Absichtsvereinbarung]).

4.1.2 Die aus der A._____ AG und der G._____ AG bestehende Bietergemeinschaft gewann den Investorenwettbewerb, worauf sie mit der EG D._____ als Grundeigentümerin eine sog. Reservationsvereinbarung über die Baubereiche ... abschloss (vgl. Reservationsvereinbarung vom 25.11. und 8.12.2014, Vorakten GBA [act. 4A1] Einsprachebeilage 8 [nachfolgend: Reservationsvereinbarung]). Darin wurde festgehalten, die Bietergemeinschaft werde anhand der bestehenden Überbauungsordnung

und des Masterplans ein baubewilligungsfähiges Projekt ausarbeiten. Sie verpflichtete sich, hierfür nach vorgängiger gemeinsamer Entwicklungsplanung mit der Gemeinde bzw. Grundeigentümerin einen Projektwettbewerb durchzuführen, und sicherte dieser einen Sitz in der Jury zu (Ziff. 2.2). Im Gegenzug verpflichtete sich die Gemeinde, das auf dem Siegerprojekt basierende und von der Bietergemeinschaft erarbeitete Baugesuch zu unterzeichnen und (unter Vorbehalt der Genehmigung durch das zuständige politische Organ) der A._____ AG (als Fondsleitung für eine kollektive Kapitalanlage oder als Vermögensverwalterin für die Gesellschaften der Gruppe E._____) ein Baurecht zu Konditionen nach Ziff. 2.4 einzuräumen. Für den Fall, dass die A._____ AG als Investorin «aussteige», sicherte die Grundeigentümerin das Baurecht zu denselben Konditionen einem durch die G._____ AG einzubringenden Dritten zu (Ziff. 2.3). Die G._____ AG verpflichtete sich, der Grundeigentümerin jährliche Reservationsgebühren bzw. nach Vorliegen einer rechtskräftigen Baubewilligung einen jährlichen (anfänglich reduzierten) Baurechtszins zu entrichten (Ziff. 2.4). Im darauffolgenden Jahr fand der Projektwettbewerb statt. Für das Siegerprojekt «H._____» reichte die G._____ AG am 29. November 2016 beim Bauinspektorat der EG D._____ das Baugesuch ein, wobei sie sich als Bauherrin bezeichnete (Vorakten GBA [act. 4A1] Einsprachebeilage 9).

4.1.3 Am 5. Juli 2017 räumte die EG D._____ den Beschwerdeführerinnen an den Grundstücken Nrn. 1_____ und 2_____ je ein selbständiges und dauerndes Baurecht ein (Baurechtsverträge vom 5.7.2017, Vorakten GBA [act. 4A1], Grundbuchbeleg 2017/15390 bzw. 2017/15391). Die Baurechte wurden als eigene Grundstücke Nrn. 3_____ und 4_____ ins Grundbuch eingetragen (Miteigentumsanteile: Beschwerdeführerin 1: 510/1'000, Beschwerdeführerin 2: 245/1'000, Beschwerdeführerin 3: 245/1'000; vgl. je Ziff. 2.1.3). In den Baurechtsverträgen hielten die Parteien fest, dass beabsichtigt werde, das Siegerprojekt «H._____» zu realisieren (je Ziff. 2.6.1). Die Grundeigentümerin behielt sich vor, den vorzeitigen Heimfall der Baurechte ohne jegliche Entschädigungspflicht herbeizuführen, wenn (alternativ) bis am 5. Juli 2018 kein formell bewilligungsfähiges Baugesuch eingereicht, bis 5. Juli 2020 keine rechtskräftige Baubewilligung erteilt oder

mit dem Bau nicht innert eines Jahres nach Erteilung der rechtskräftigen Baubewilligung begonnen werde (je Ziff. 2.6.4). Das Bauprojekt bedarf der Zustimmung der Grundeigentümerin, wobei diese ihre Zustimmung nicht verweigern darf, wenn das Projekt bewilligungsfähig ist und die bau- und planungsrechtlichen Vorgaben eingehalten werden (je Ziff. 2.6.5).

4.1.4 Am 23. August 2017 schlossen die Beschwerdeführerinnen mit der G._____ AG einen Totalunternehmer-Werkvertrag betreffend Planung und Realisierung der Überbauung F._____, worin sie dieser die schlüsselfertige und betriebsbereite Erstellung des Bauwerks «Neubau Wohn- und Geschäftshausüberbauung F._____» gemäss den Plänen des weiterentwickelten Siegerprojekts «H._____» übertrugen (Totalunternehmer-Werkvertrag vom 23.8.2017, Vorakten GBA [act. 4A1], Beilage zu Grundbuchbeleg 2017/15390 [nachfolgend: TU-Vertrag], Ziff. 1.1). Als ergänzende Bestandteile des Vertrags wurden unter anderem die Baubeschriebe vom 8. August 2017 und die Baubewilligung (sobald vorhanden) genannt (Ziff. 3.1). Als Werkpreis wurden pauschal Fr. 83'054'009.-- (exkl. MWSt) vereinbart (Ziff. 5.2). Der TU-Vertrag wurde seitens der Beschwerdeführerinnen unter der Bedingung des Erhalts der rechtskräftigen Baubewilligung und der rechtsgültigen Begründung der Baurechte durch Abschluss der Baurechtsverträge und deren Eintragung im Grundbuch nach Rechtskraft der Baubewilligung unterzeichnet. Falls diese Voraussetzungen nicht bis spätestens 31. Dezember 2017 (bzw. bis 31.12.2018 bei Einsprachen oder Beschwerden im Baubewilligungsverfahren) erfüllt sind, steht es den Beschwerdeführerinnen frei, vom Vertrag zurückzutreten. Machen sie von diesem Rücktrittsrecht Gebrauch, dürfen sie die Bauprojektpläne nicht weiterverwenden; das Urheberrecht bleibt bei der Totalunternehmerin (vgl. Ziff. 16.1).

4.1.5 Am 15. September 2017 erteilte das RSA Bern-Mittelland der G._____ AG die Baubewilligung (Gesamtentscheid vom 15.9.2017, Vorakten GBA [act. 4A1], Beilage zu Grundbuchbeleg 2017/15390). Daraufhin meldete der beurkundende Notar die Baurechtsverträge am 1. November 2017 beim Grundbuchamt Bern-Mittelland an und deklarierte eine Handänderungssteuer von Fr. 274'266.-- bzw. Fr. 117'936.-- (gemäss Selbstdeklarationen vom 26.2.2018: Fr. 296'013.50 bzw. Fr. 122'193.--), basierend

auf dem jeweiligen Baurechtszins für die ersten 20 Vertragsjahre von Fr. 15'237'000.-- bzw. Fr. 6'552'000.-- (gemäss Selbstdeklarationen vom 26.2.2018: Fr. 16'445'195.10 bzw. 6'788'500.--; Vorakten GBA [act. 4A1], Grundbuchbelege 2017/15390 und 2017/15391). Das Grundbuchamt kündigte am 3. Mai 2018 an, beide Grundgeschäfte zu vereinigen, und veranlagte die Handänderungssteuer mit Verfügung vom 3. August 2018 abweichend von den Selbstdeklarationen auf insgesamt Fr. 1'913'178.65. Als Bemessungsgrundlage zog es nebst dem kapitalisierten Baurechtszins von insgesamt Fr. 23'233'695.10 den Werkpreis gemäss TU-Vertrag von Fr. 83'054'009.-- (exkl. MWSt) bei (Vorakten GBA [act. 4A1], Beilage zu Grundbuchbeleg 2017/15391).

4.2 Die Vorinstanz hat zusammenfassend erwogen, die Beschwerdeführerinnen und die Totalunternehmerin hätten eng zusammengewirkt. Dies zeige bereits die im Hinblick auf den Investorenwettbewerb im Januar 2014 abgeschlossene Absichtsvereinbarung und der Umstand, dass eine zurücktretende Partei grundsätzlich nicht mit einem Dritten hätte am Wettbewerb teilnehmen dürfen. Aus der etwas später im Jahr 2014 abgeschlossenen Reservationsvereinbarung sei ausserdem ersichtlich, dass die EG D._____ das Baurecht auch anderen Interessenten als den Beschwerdeführerinnen eingeräumt hätte; es sei ihr also im Grunde einfach um die Realisierung eines baubewilligungsfähigen Projekts gegangen (angefochtener Entscheid E. 8.1). Weiter habe die Totalunternehmerin das Baugesuch bereits eingereicht, bevor die Grundeigentümerin mit den Beschwerdeführerinnen die Baurechtsverträge abgeschlossen habe. Wenige Wochen nach Abschluss dieser Baurechtsverträge hätten die Beschwerdeführerinnen sodann mit der Totalunternehmerin den TU-Vertrag für die schlüsselfertige Erstellung der Überbauung F._____ unterzeichnet. Aufgrund der Absichtsvereinbarung seien die beiden Parteien aneinandergewesen und hätten den TU-Vertrag nur mit der jeweils anderen abschliessen können. Der TU-Vertrag sei sodann mit den Baurechtsverträgen verbunden gewesen: Die Grundeigentümerin habe das Baurecht den Beschwerdeführerinnen nur unter der Bedingung eingeräumt, dass das konkrete, aus dem Projektwettbewerb hervorgegangene Projekt umgesetzt werde. Die Beschwerdeführerinnen ihrerseits hätten das Baurecht nur erworben, um das Projekt durch die Totalunternehmerin

ausführen zu lassen. Im Zeitpunkt des Abschlusses der Baurechtsverträge hätten die Beschwerdeführerinnen keine Wahl mehr gehabt, die Grundstücke mit einem anderen Werkunternehmer als der G._____ AG überbauen zu lassen. Es sei ihnen um den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute als Renditeobjekt gegangen; die Mitsprache bei der Realisierung habe dabei nicht im Vordergrund gestanden. Dies zeige sich darin, dass die Totalunternehmerin die A._____ AG als Investorin hätte auswechseln können. Die Grundeigentümerin, die Beschwerdeführerinnen und die Totalunternehmerin seien im Zeitpunkt der Grundbuchanmeldung eng miteinander verflochten gewesen. Verbindungen zwischen der Grundeigentümerin und der Totalunternehmerin seien zwar nicht aktenkundig. Die Frage, welchen Einfluss erstere auf den Werkvertrag gehabt habe, könne indes offengelassen werden: Für die Zusammenrechnung von Baurechtszins und Werkpreis gemäss aArt. 6a HStG genüge es, dass der TU-Vertrag mit den Baurechtsverträgen verbunden gewesen sei bzw. die Beschwerdeführerinnen durch eigene Entscheide die Situation herbeiführt hätten, dass sie im Zeitpunkt des Abschlusses der Baurechtsverträge gezwungen gewesen seien, das zuvor in die Wege geleitete und kurz darauf im TU-Vertrag festgelegte Projekt mit der G._____ AG zu verwirklichen (angefochtener Entscheid E. 8.2 f.).

4.3 Die Beschwerdeführerinnen machen demgegenüber im Wesentlichen geltend, auf den vorliegenden Sachverhalt sei nicht die bisherige Rechtsprechung, sondern die am 1. Mai 2022 in Kraft getretene «Gesetzespräzisierung» von Art. 6a Abs. 2 HStG anwendbar, welche die vom Gesetzgeber ursprünglich gewollte Veranlagungspraxis wiederherstelle. Weder das von der Vorinstanz geltend gemachte enge Zusammenwirken der Baurechtsnehmerinnen mit der Totalunternehmerin noch die Wechselwirkungen zwischen Baurechts- und TU-Vertrag würden genügen, um eine Zusammenrechnung von Baurechtszins und Werkpreis zu begründen. Im Gegenteil sei aus dem Sachverhalt ersichtlich, dass die Beschwerdeführerinnen bei der Ausgestaltung des Bauvorhabens frei gewesen seien. Die EG D._____ habe im Planungsprozess einzig ihre öffentlich-rechtlichen Pflichten und planungsrechtlichen Aufgaben als Gemeinde wahrgenommen. Als Grundeigentümerin habe sie privatrechtlich keinerlei Anforderungen an das Projekt gestellt und bei der Auswahl der Totalunternehmerin nicht mitgewirkt.

Es fehle somit die im Zeitpunkt der Beurkundung erforderliche Bindung zwischen der Veräusserin (oder einer dieser nahestehenden Person) und den Baurechtsnehmerinnen in Bezug auf den abzuschliessenden Werkvertrag. Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer sei daher ausschliesslich der zwanzigfache Baurechtszins.

5.

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

5.1 Zum Zeitpunkt der vertraglichen Einräumung der Baurechte war der Projektwettbewerb abgeschlossen, und die G._____ AG hatte bereits das Baugesuch für das Siegerprojekt eingereicht. Entsprechend wurde in den Baurechtsverträgen ausdrücklich festgehalten, dass die Beschwerdeführerinnen beabsichtigen, auf den Baurechtsgrundstücken das Projekt «H._____» zu realisieren (vgl. vorne E. 4.1.3). Bei Abschluss der Baurechtsverträge stand damit fest, welches Projekt (vorbehältlich der Erteilung der Baubewilligung) auf den Grundstücken Nrn. 1_____ und 2_____ realisiert werden soll. Bereits die von der Grundeigentümerin, der A._____ AG und der Totalunternehmerin unterzeichnete Reservationsvereinbarung sah vor, dass der Projektwettbewerb von der «Bietergemeinschaft», also von der A._____ AG und der Totalunternehmerin gemeinsam durchgeführt werde. Die Reservationsgebühren wurden der Totalunternehmerin auferlegt, und die Grundeigentümerin sicherte dieser zu, das Baurecht unter den vereinbarten Bedingungen gegebenenfalls auch einer anderen Investorin einzuräumen (vgl. vorne E. 4.1.2). Damit war schon vor der Einräumung der Baurechte klar, dass das Siegerprojekt mit der G._____ AG als Totalunternehmerin umgesetzt werden würde. Dafür spricht auch, dass die A._____ AG und die G._____ AG vorgängig eine Absichtsvereinbarung unterzeichnet hatten, um (ausschliesslich) gemeinsam am Investorenwettbewerb teilzunehmen und anschliessend das Projekt zusammen weiterzuentwickeln und umzusetzen (vgl. vorne E. 4.1.1). Die zentrale Rolle, welche die Totalunternehmerin von Anfang an innehatte, wird besonders deutlich mit

Blick auf die Klauseln in der Absichts- sowie der Reservationsvereinbarung, wonach sie die A. _____ AG unter gewissen Umständen, die namentlich die Frage der Finanzierung betrafen, durch eine andere Investorin hätte ersetzen dürfen (vgl. vorne E. 4.1.1 f.). Aus den genannten Umständen wird ersichtlich, dass die Beschwerdeführerinnen weder zum Zeitpunkt der Einräumung der Baurechte gemäss den Baurechtsverträgen vom 5. Juli 2017 noch (bzw. umso weniger) bei der späteren Grundbuchanmeldung Anfang November 2017 wirklich frei waren, wie und mit wem sie die Grundstücke überbauen wollen.

5.2 Der TU-Vertrag über die schlüsselfertige Erstellung der Wohn- und Geschäftsüberbauung «F. _____» wurde zeitlich nach der vertraglichen Einräumung der Baurechte abgeschlossen. Es war indes bereits davor klar, dass die G. _____ AG als Totalunternehmerin das Bauwerk erstellen würde (vgl. E. 5.1 hiavor). Der Vertrag wurde seitens der Beschwerdeführerinnen unter der Bedingung abgeschlossen, dass eine rechtskräftige Baubewilligung erteilt und die Baurechte rechtsgültig begründet und im Grundbuch eingetragen würden. Die Baurechte wiederum wurden erst nach Rechtskraft der Baubewilligung und damit auch nach Abschluss des TU-Vertrags beim Grundbuch angemeldet (vgl. vorne E. 4.1.5). Dieses Vorgehen zeigt, dass nicht nur die Grundeigentümerin, sondern auch die Beschwerdeführerinnen sicherstellen wollten, dass das ausgearbeitete Projekt tatsächlich realisiert wird. Während die G. _____ AG von Anfang an eine zentrale Rolle einnahm bei der Planung und Entwicklung des Areals «F. _____» (als Beteiligte an der Absichtserklärung sowie an der Reservationsvereinbarung bzw. als Baugesuchstellerin mit Zustimmung der Grundeigentümerin), trat die A. _____ AG in erster Linie als Investorin auf. Zwar mag zutreffen, dass sie im Rahmen des Investorenwettbewerbs eine «aktive Entwicklungsrolle» übernommen und sich «in dieser Phase aktiv um die Überbauung und Realisierung des Projekts beworben» hat (vgl. Beschwerde Rz. 74). Darüber hinaus ist indes nicht ersichtlich, dass die Projektierung tatsächlich wesentlich durch die Beschwerdeführerinnen vorgenommen worden wäre. Vielmehr lassen die erwähnten Vertragsklauseln, wonach die A. _____ AG unter gewissen Umständen (namentlich, wenn sie nicht bereit sein sollte, die nötigen finanziellen Mittel aufzubringen, vgl. vorne E. 4.1.1 f.) durch eine andere Investorin hätte

ersetzt werden können, darauf schliessen, dass es ihr tatsächlich in erster Linie um den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute als Renditeobjekt gegangen sein dürfte, und sie im Endeffekt als Investorin austauschbar gewesen wäre (vgl. auch die vorinstanzliche Vernehmlassung des Grundbuchamts vom 6.3.2020, Vorakten DIJ [act. 4A] pag. 49 f.).

5.3 Die Baurechtsverträge und der TU-Vertrag wurden zwar separat abgeschlossen. Nach der Rechtsprechung zu aArt. 6a HStG kommt es jedoch weder auf die äussere Form und Bezeichnung der Verträge noch darauf an, zwischen welchen Parteien in Dreiecksverhältnissen und in welcher zeitlichen Reihenfolge sie abgeschlossen wurden. Die Frage ist vielmehr, ob sie derart verbunden sind, dass der eine Vertrag ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre (vgl. vorne E. 3.1). Der TU-Vertrag wurde unter der Bedingung abgeschlossen, dass die Baurechte rechtsgültig begründet und im Grundbuch eingetragen würden (vgl. vorne E. 4.1.4). Dieser Vertrag wäre also ohne den Abschluss der Baurechtsverträge nicht gültig zustande gekommen. Umgekehrt ist nach dem Gesagten ohne Weiteres davon auszugehen, dass auch die Baurechtsverträge ohne den kurz bevorstehenden Abschluss des TU-Vertrags nicht unterzeichnet worden wären, zumal darin ausdrücklich die Realisierung des beabsichtigten Siegerprojekts H. _____ in Aussicht genommen wird. Die Verträge waren damit faktisch und rechtlich derart miteinander verknüpft, dass nicht gesagt werden kann, die Beschwerdeführerinnen seien im Zeitpunkt des Abschlusses der Baurechtsverträge (und umso weniger bei deren Grundbuchanmeldung) in ihrem Entscheid, wie und wann sie die Baurechtsgrundstücke überbauen wollen, tatsächlich (wirtschaftlich) noch frei gewesen. Dass die EG D. _____ als Grundeigentümerin keinen direkten Einfluss auf das Bauprojekt genommen habe und lediglich ihren Aufgaben als Planungsbehörde nachgekommen sei, wie die Beschwerdeführerinnen vorbringen, spielt gemäss der Rechtsprechung zu aArt. 6a HStG keine Rolle: Es reicht aus, dass die Verträge miteinander so verbunden waren, dass der eine ohne den bzw. die anderen nicht abgeschlossen worden wäre. Es kann hier folglich offenbleiben, wie der Umstand, dass sich die EG D. _____ in der Reservationsvereinbarung einen Platz in der Jury zusichern liess, zu werten ist. Die Gesamtwürdigung der konkreten Umstände ergibt, dass im hier strittigen Fall so oder anders eine gegenseitige Abhängigkeit der

Baurechtsverträge und des TU-Vertrags bestand. Wenn demnach davon auszugehen ist, dass der eine Vertrag ohne die anderen nicht zustande gekommen wäre, ist es jedenfalls nach Massgabe der bisherigen Rechtslage und Praxis beurteilt nicht rechtsfehlerhaft, dass die Vorinstanz wie bereits das Grundbuchamt in Gesamtwürdigung der Umstände von einem Kauf einer (künftigen) schlüsselfertigen Baute ausgegangen ist und die Handänderungssteuer auf dem Gesamtpreis (Baurechtszins und Werkpreis) bemessen hat.

6.

Die Beschwerdeführerinnen erachten die bisherige Rechtsprechung zu Art. 6a HStG aufgrund von Art. 6a Abs. 2 HStG sowie des Merkblatts zu Art. 6a HStG als nicht mehr massgebend. Sie machen insbesondere geltend, die Einführung von Art. 6a Abs. 2 HStG stelle keine Rechtsänderung, sondern lediglich eine «Gesetzespräzisierung» dar, die darauf abgezielt habe, die bisherige «überdehnte» Praxis des Verwaltungsgerichts zu korrigieren, um zu der vom Gesetzgeber ursprünglich gewollten Veranlagungspraxis zurückzukehren. Auch in Anbetracht der regierungsrätlich präsentierten Übergangsregelung sei hier der neue Art. 6a Abs. 2 HStG anzuwenden, der dem ursprünglich vom Gesetzgeber Gewollten entspreche. Das folge auch aus dem Merkblatt zu Art. 6a HStG.

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 Käufer-schaft 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 Abmachungen 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 (BVR 2023 S. 471 E. 6.1; 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 Zusammenrechnung annehmen. Eine über den Baurechtsvertrag hinausgehende vertragliche Bindung zwischen der EG D._____ und den Beschwerdeführerinnen bestand hier – abgesehen von der Reservationsvereinbarung – unbestrittenermassen nicht. Es ist daher fraglich, ob der Sachverhalt unter neuem Recht gleich zu beurteilen wäre wie nach aArt.6a HStG und der diesbezüglichen Rechtsprechung. Unklar ist namentlich, ob (wie von den Beschwerdeführerinnen in Abrede gestellt) die EG D._____ als Baurechtsgeberin (Verkäuferin) eine genügend tragende, aktive Rolle bezüglich der Baurechtserrichtung (Veräusserung) und hinsichtlich der Umsetzung des Bauprojekts innehatte. Weiter wäre zu prüfen, ob die im Vortrag ausdrücklich genannten Konstellationen abschliessend zu verstehen sind oder ob allenfalls auch unter anderen Umständen auf eine ausreichend enge Beziehung bzw. Verflechtung der Verkäuferschaft mit der Werklieferantin bzw. dem Werklieferanten zu schliessen wäre. 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: Eine Praxisänderung liegt grundsätzlich bei rechtssatzförmig unveränderten Verhältnissen vor und erfolgt – auch rein sachlogisch betrachtet – durch die rechtsanwendenden Behörden (BVR 2023 S. 471 E. 6.3 mit Hinweisen). 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 dagegen 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[zun]lassen» (Beratung Motion Haas S. 3 [Votum Regierungsrätin Allemann]). Auch dies spricht gegen die 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; zum Ganzen BVR 2023 S. 471 E. 6.3).

6.4 Somit bleibt es bei der Anwendung des bisherigen Rechts, nach welchem der TU-Vertrag und die Baurechtsverträge als derart eng verbunden zu werten sind, dass die Beschwerdeführerinnen faktisch eine schlüsselfertige Baute erworben haben und für die Bemessung der Handänderungs-

steuer auch auf den Werkpreis für das Projekt «F._____» abzustellen ist (vorne E. 5). Es trifft nach dem Gesagten nicht zu, dass die vorgenommene Besteuerung gegen das von den Beschwerdeführerinnen angerufene Legalitätsprinzip (Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) verstossen bzw. sich nicht an das formelle Gesetz (aArt. 6a bzw. Art. 6a Abs. 2 HStG) halten würde. Inwieweit der angefochtene Entscheid das Rechtsgleichheitsgebot oder das Prinzip der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung verletzen oder willkürlich sein soll (Art. 8 Abs. 1, Art. 9 und Art. 127 Abs. 1 BV), ist ebenfalls nicht ersichtlich und wird in der Beschwerde im Übrigen auch nicht näher begründet.

7.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführerinnen 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 den Beschwerdeführerinnen auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführerinnen
 - Direktion für Inneres und Justiz des Kantons Bernund mitzuteilen:

- Grundbuchamt Bern-Mittelland

Das präsidierende Mitglied:

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.