

100.2022.149U
BUC/STS/CHS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 23. April 2024

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

A. _____ AG
handelnd durch die statutarischen Organe
vertreten durch Rechtsanwalt ... und Rechtsanwältin ...
Beschwerdeführerin

gegen

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

betreffend Handänderungssteuer (Entscheid der Direktion für Inneres und
Justiz des Kantons Bern vom 26. April 2022; 2016.JGK.6543)



Prozessgeschichte:

A.

Mit Vertrag vom 16. Juli 2015 räumte die Einwohnergemeinde (EG) C._____ der A._____ AG ein Kaufrecht am Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 1_____ ein. Der Kaufpreis wurde auf Fr. 171'000.-- festgesetzt. Gleichentags schloss die A._____ AG mit der B._____ AG einen Totalunternehmer-Werkvertrag ab betreffend «Planung und Realisierung Vereinshaus» (Wiederaufbau des Vereinshauses als Ärztezentrum D._____) auf dem vorerwähnten Grundstück. Am 26. November 2015 übte die A._____ AG ihr Kaufrecht aus. Der beurkundende Notar meldete am 4. Dezember 2015 den Kauf beim Grundbuchamt Seeland an und deklarierte basierend auf dem Kaufpreis eine Handänderungssteuer von Fr. 3'078.--. Das Grundbuchamt Seeland beurteilte die Handänderung als schlüsselfertige Baute und veranlagte die Handänderungssteuer mit Verfügung vom 18. August 2016 auf Fr. 39'179.--. Als Bemessungsgrundlage zog es neben dem erwähnten Kaufpreis den Werkpreis von Fr. 2'005'611.-- gemäss Totalunternehmer-Werkvertrag bei. Die hiergegen erhobene Einsprache der A._____ AG vom 9. September 2016 wies das Grundbuchamt Seeland mit Einspracheverfügung vom 14. November 2016 ab.

B.

Gegen die Einspracheverfügung erhob die A._____ AG am 7. Dezember 2016 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern (JGK; heute: Direktion für Inneres und Justiz des Kantons Bern [DIJ]). Auf Antrag der A._____ AG sistierte die DIJ das Verfahren bis zum rechtskräftigen Entscheid im gleichgelagerten Verfahren 32.13-16.11 (neu: 2016.JGK.693; vgl. VGE 2019/83 vom 17.8.2020). Am 21. Oktober 2020 nahm die DIJ das Verfahren wieder auf und wies die Beschwerde mit Entscheid vom 26. April 2022 ab.

C.

Am 23. Mai 2022 hat die A._____ AG Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Handänderungssteuer sei auf Fr. 3'078.-- festzusetzen. Eventuell sei die Sache zur Neubeurteilung an das Grundbuchamt oder subeventuell an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die DIJ beantragt mit Beschwerdeantwort vom 16. Juni 2022 die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 27 Abs. 3 des 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 grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist indes auf das Eventual- sowie das Subeventualbegehren, da die Beschwerdeführerin die Rückweisungsanträge in ihrer Beschwerdeschrift mit keinem Wort begründet (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 (Art. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 Bst. a HStG). Diese beträgt 1,8 % (Art. 11 Abs. 1 HStG). Die Steuer wird aufgrund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen. Letztere besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die die Erwerberin oder der Erwerber der Veräusserin oder dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (Art. 6 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). Gemäss dem neu eingefügten zweiten Absatz von Art. 6a HStG liegt eine Verbindung von Kauf- und Werkvertrag im Sinne von Abs. 1 vor, wenn bei 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 (Art. 6a Abs. 2 HStG, in Kraft seit 1.5.2022; vgl. alte Fassung vom 26.1.1999, in Kraft bis 30.4.2022 [BAG 99-062, nachfolgend aArt. 6a]).

2.2 Nach der Rechtsprechung zu aArt. 6a HStG 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 ab-

schliesst. 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 Erwerbssobjekt 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).

2.3 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 (vgl. vorne E. 2.1). 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 un-

beachtlich (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).

2.4 Der hier zu beurteilende Sachverhalt (vgl. E. 3.1 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 14. November 2016 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 Beschwerdeführerin geltend macht, die Vorinstanz habe den Entscheid willkürlicherweise wenige Tage vor dem formalen Inkrafttreten des neuen Art. 6a Abs. 2 HStG gefällt, kann sie hieraus schon deshalb nichts zu ihren Gunsten ableiten, weil die neue Regelung nicht rückwirkend anwendbar ist bzw. eine Rückwirkung unzulässig wäre (vgl. E. 2.3 hiervor und hinten E. 6.3), womit der Zeitpunkt des Entscheids der DIJ von vornherein keinen Einfluss auf das anwendbare Recht haben konnte.

3.

3.1 Zum massgeblichen Sachverhalt ist den Akten Folgendes zu entnehmen:

3.1.1 Die EG C._____ räumte der Beschwerdeführerin mit Kaufrechtsvertrag vom 16. Juli 2015 (vom Gemeinderat genehmigt am 10.8.2015) unentgeltlich ein bis zum 1. April 2016 befristetes Kaufrecht am Grundstück Nr. 1_____ ein. Vereinbart wurde ein Kaufpreis von Fr. 171'000.--. Laut Präambel verfolgte die Beschwerdeführerin die «Umsetzung der Zentrumsüberbauung in C._____» und beabsichtigte deshalb, das Grundstück Nr. 2_____ zu erwerben, damit anschliessend eine Grenzänderung erfolgen und eine Teilfläche ab dem Grundstück Nr. 1_____ mit dem Grundstück Nr. 2_____ vereinigt werden konnte (vgl. VGE 2019/83 vom 17.8.2020 i.S. Beschwerdeführerin gegen Kanton Bern betreffend Handänderungssteuer [Erwerb des Grundstücks Nr. 2_____, ebenfalls in Ausübung eines Kaufrechts]; vgl. auch vorne Bst. B). Die EG C._____, die ihrerseits von der Gebäudeversicherung des Kantons Bern (GVB) Beiträge für den Wiederaufbau des auf dem Grundstück abgebrannten Gebäudes ausbezahlt bekam, verpflichtete sich in Ziff. 4.5 des Vertrags, der Beschwerdeführerin «für den Wiederaufbau des Vereinshauses als Ärztezentrum» in jedem Fall innert 30 Tagen nach Baubeginn einen Betrag von Fr. 510'000.-- für den Wiederaufbau auszubezahlen. Gemäss Ziff. 4.16 des Vertrags erwarb die Beschwerdeführerin «das Vertragsobjekt» für einen Immobilienfonds (Kaufrechtsvertrag vom 16.7.2015, Vorakten Grundbuchamt [GBA; act. 3A1] Beilage 10).

3.1.2 Ebenfalls am 16. Juli 2015 schloss die Beschwerdeführerin sodann mit der B._____ AG einen Totalunternehmer-Werkvertrag betreffend «Planung und Realisierung Vereinshaus [...] Ärztezentrum D._____» (Vorakten GBA [act. 3A1] Beilage 5; nachfolgend: TU-Vertrag). Darin übertrug die Bauherrin der Totalunternehmerin «die schlüsselfertige und betriebsbereite Erstellung» eines Ärztezentrums, bestehend aus dem Wiederaufbau des ehemaligen Vereinshauses und fünf Aussenparkplätzen auf der Parzelle Nr. 1_____ (Ziff. 1.1, auch zum Folgenden). Die Bauherrin schuldete der Totalunternehmerin hierfür gemäss Ziff. 1.5 und

Ziff. 4 TU-Vertrag einen pauschalen Werkpreis von Fr. 2'005'611.-- (exkl. Mehrwertsteuer [MWSt]). Im TU-Vertrag wurde ausserdem festgehalten, dass das Risiko von Mehrkosten wegen Altlasten, Bauherren-Altlasten oder Gebäudeschadstoffen im Grundstückkaufvertrag geregelt werde und bei der Verkäuferin verbleibe (Ziff. 2.5 bzw. 4.8). Der Totalunternehmerin oblagen namentlich die Projektorganisation inkl. -administration sowie die Gesamtleitung und -koordination (Ziff. 2.2). Bestandteile des Werkvertrags bildeten insbesondere das Baugesuch und die Baubewilligung (TU-Vertrag Ziff. 3.1.5 f.). Die Totalunternehmerin schloss mit allen weiteren Baubeteiligten in eigenem Namen und auf eigene Rechnung Werkverträge ab (TU-Vertrag Ziff. 10.1), wobei einige Subunternehmungen im Vertrag bereits namentlich genannt wurden (TU-Vertrag Ziff. 10.7). Der TU-Vertrag ist unter den «Bedingungen» abgeschlossen worden, dass bis zum 31. Dezember 2015 die rechtskräftige Baubewilligung vorliegt und dass die Parzelle Nr. 1_____ (gestützt auf das beurkundete Kaufrecht nach Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung) erworben wird. Ist eine dieser Bedingungen nicht erfüllt, können beide Parteien den Rücktritt vom Werkvertrag erklären. «Die planerische Gesamtbearbeitung wie Entwicklung, Baubewilligung sowie Realisierung» stand exklusiv der Totalunternehmerin zu. Verzögerte sich die Erteilung der Baubewilligung über den 31. Dezember 2015 hinaus, erklärten sich die Parteien bereit, anstelle des Vertragsrücktritts über eine allfällige Anpassung des Werkvertrags zu verhandeln. Die Bauherrin war auch im Fall eines Rücktritts vom Vertrag nicht berechtigt, dieses Projekt mit einer anderen Partnerin bzw. einem anderen Partner «durchzuführen» (TU-Vertrag Ziff. 15.1).

3.1.3 Am Tag des Abschlusses von Kaufrechts- und TU-Vertrag (16.7.2015) reichte die Beschwerdeführerin vertreten durch die Totalunternehmerin überdies ein Baugesuch für den Wiederaufbau des Vereinshauses ein. Mit Gesamtentscheid vom 14. Oktober 2015 bewilligte das Regierungstatthalteramt Biel/Bienne das Bauvorhaben (Baugesuch vom 16.7.2015 und Gesamtentscheid vom 14.10.2015, Vorakten GBA [act. 3A1] Beilage 3). Am 26. November 2015 übte die Beschwerdeführerin das Kaufrecht aus und erwarb Eigentum am Grundstück Nr. 1_____. Der beurkundende Notar meldete am 7. Dezember 2015 den Kauf beim Grundbuchamt Seeland an und deklarierte basierend auf dem Kaufpreis von Fr. 171'000.-- eine

Handänderungssteuer von Fr. 3'078.-- (Vorakten GBA [act. 3A1] Beilage 1). Das Grundbuchamt Seeland veranlagte mit Verfügung vom 18. August 2016 eine Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 39'179.--, basierend auf einem Gesamtpreis von Fr. 2'176'611.-- (zusammengesetzt aus dem Grundstückspreis von Fr. 171'000.-- und dem Werkpreis [exkl. MWSt] von Fr. 2'005'611.--; Vorakten GBA [act. 3A1] Beilage 6).

3.2 Die Vorinstanz hat zusammenfassend erwogen, die Beschwerdeführerin sei im massgeblichen Zeitpunkt der Ausübung des Kaufrechts nicht mehr frei gewesen in ihrer Entscheidung, ob, wann und wie sie das erworbene Grundstück überbauen wolle: Sie habe sich das Grundstück mittels Kaufrecht gesichert, den Werkvertrag abgeschlossen und gleichzeitig die Baubewilligung eingeholt, und zuletzt das Grundstück erworben. Sie hätte den Werkvertrag nicht abgeschlossen, wenn nicht die Sicherheit bestanden hätte, durch Ausübung des Kaufrechts ein Grundstück erwerben zu können, und umgekehrt hätte sie das Grundstück nicht erworben, wenn nicht bereits ein Werkvertrag und die Baubewilligung vorgelegen hätten. Kauf und Werkvertrag seien also derart miteinander verbunden gewesen, dass der eine ohne den anderen nicht abgeschlossen worden wäre. Als Werkunternehmerin sei von vornherein nur die B. _____ AG infrage gekommen, da diese bereits die Überbauungsordnung (ÜO) F. _____ mitausgearbeitet habe, wohingegen die Beschwerdeführerin bloss als Investorin aufgetreten sei. Letztere habe durch eigene Entscheide die Situation herbeigeführt, dass sie im Zeitpunkt des Eigentumserwerbs gezwungen gewesen sei, das zuvor im Werkvertrag festgelegte und baubewilligte Projekt zu verwirklichen. Angesichts dieser Selbstbindung sei vom Erwerb einer schlüsselfertigen Baute auszugehen und seien folglich für die Berechnung der Handänderungssteuer Kauf- und Werkpreis zusammenzuzählen (vgl. angefochtener Entscheid E. 6-8).

3.3 Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber im Wesentlichen geltend, für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts sei nicht die bisherige Rechtsprechung, sondern die am 1. Mai 2022 in Kraft getretene «Gesetzespräzisierung» gemäss Art. 6a Abs. 2 HStG massgebend, welche die vom Gesetzgeber ursprünglich gewollte Veranlagungspraxis wiederherstelle. Auch gemäss der bisherigen Rechtsprechung zu aArt. 6a HStG

wären die Voraussetzungen für eine Zusammenrechnung von Land- und Werkpreis bei der Berechnung der Handänderungssteuer im hier strittigen Fall nicht gegeben: Die EG C. _____ habe die Planung des Areals in ihrer Eigenschaft als Planungsbehörde in die Wege geleitet, und es sei nicht ungewöhnlich, dass bei der Ausarbeitung der ÜO F. _____ mit der B. _____ AG eine Totalunternehmerin mitgewirkt habe. Diese Zusammenarbeit habe sich nicht auf den künftigen Verkauf des Grundstücks bezogen, und die EG C. _____ sei am Werkvertrag nicht beteiligt gewesen. Sie sei vielmehr lediglich als Verkäuferin des Grundstücks aufgetreten, wogegen das Bauprojekt durch die Beschwerdeführerin und die von ihr beauftragte B. _____ AG ausgearbeitet worden sei. Erstere sei bei Abschluss des Kaufrechtsvertrags mithin vollständig frei gewesen in der Entscheidung, wie, wann und mit wem sie das Grundstück überbauen wolle. Sie habe mit dem Landerwerb kein Bauprojekt übernommen, und es bestehe zwischen den Parteien keine ausreichende Verbindung, um vom Erwerb einer schlüsselfertigen Baute auszugehen.

4.

Zwischen den Parteien ist vorab strittig, welcher Zeitpunkt für die Frage massgebend ist, ob Kauf- und Werkvertrag derart zusammenhängen, dass eine schlüsselfertige Baute erworben wurde, bzw. ob die Beschwerdeführerin in ihrer Entscheidung frei war, wie, wann und mit wem sie das Grundstück überbauen wolle.

4.1 Die Beschwerdeführerin argumentiert, zwar finde erst bei der Ausübung des Kaufrechts und der damit einhergehenden Eigentumsübertragung eine Handänderung statt. Für die Beurteilung, inwieweit Landkauf und Werkvertrag zusammenhängen, und für die Frage der Entscheidungsfreiheit sei jedoch entgegen den Vorinstanzen bereits der Zeitpunkt der Einräumung des Kaufrechts massgeblich. Es reiche aus, dass sie bei Abschluss des Kaufrechtsvertrags in ihrer Entscheidung bezüglich der Überbauung des Grundstücks noch frei gewesen sei (Beschwerde Rz. 84 ff.).

4.2 Steuerobjekt der Handänderungssteuer ist der Erwerb des Grundstücks (Art. 1 HStG), und zwar der zivilrechtliche Eigentumsübergang (Art. 5 Abs. 1 Bst. a HStG). Die Vereinbarung eines Kaufrechts führt nicht zu einem zivilrechtlichen Eigentumsübergang und begründet (im Unterschied zu einer Übertragung des Kaufrechts; Art. 5 Abs. 2 Bst. d HStG) unbestrittenermassen keine Abgabepflicht. Wird ein Kaufrecht vereinbart, aber in der Folge nicht genutzt, ist der Vorgang handänderungssteuerlich bedeutungslos (vgl. zum Ganzen VGE 2019/83 vom 17.8.2020 E. 5.1 mit Hinweisen). Erst die Ausübung des Kaufrechts am 26. November 2015 löste die Handänderungssteuerpflicht aus. Auch die Pflicht zur Bezahlung des vereinbarten Kaufpreises entstand erst mit der Ausübung des Kaufrechts, wohingegen das Kaufrecht unentgeltlich eingeräumt wurde. Für die Frage, ob Kauf- und Werkvertrag derart verbunden sind, dass der eine ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre, ist entscheidend, ob die (namentlich finanzielle) *Verpflichtung* im jeweiligen Vertrag vom anderen Vertrag abhängig war. Entgegen der Beschwerdeführerin ist hierfür auf den Zeitpunkt abzustellen, in welchem die Käuferschaft eine Verpflichtung eingeht, und nicht auf denjenigen, in welchem ihr ein unentgeltliches Recht eingeräumt wird.

4.3 Nach dem Gesagten ist es nicht rechtsfehlerhaft, dass die Vorinstanz für die Beurteilung, inwieweit Landkauf und Werkvertrag zusammenhängen und ob die Käuferschaft frei war in ihrer Entscheidung, wie und wann sie das Grundstück überbauen will, auf den Zeitpunkt der Ausübung des Kaufrechts abstellte (vgl. angefochtener Entscheid E. 6.4). Nichts anderes ergibt sich aus dem von der Beschwerdeführerin zitierten Urteil des Verwaltungsgerichts, in welchem es im Übrigen nicht um einen Kaufrechtsvertrag ging (vgl. VGE 2012/470 vom 19.11.2012 E. 2.2).

5.

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

5.1 Zunächst fällt auf, dass der Kaufrechts- und TU-Vertrag am selben Tag abgeschlossen wurden, und auch das Baugesuch datiert von diesem

Tag. Alle drei Dokumente wurden in Bern unterschrieben, wobei die Beschwerdeführerin jeweils durch den- bzw. dieselben Vertreter zeichnete. Auch für die Grundeigentümerin unterzeichneten dieselben Personen den Kaufrechtsvertrag und das Baugesuch (vgl. Vorakten GBA [act. 3A1] Beilagen 3, 5 und 10). Dies deutet darauf hin, dass die Verträge koordiniert abgeschlossen wurden, was wiederum eine gewisse gegenseitige Abhängigkeit indiziert. Ein Blick in die beiden Verträge bestätigt dies: Im Kaufrechtsvertrag wurde ausdrücklich festgehalten, dass das auf dem Grundstück Nr. 1_____ abgebrannte Vereinshaus als Ärztezentrum wiederaufgebaut werden soll, wofür die EG C._____ der Beschwerdeführerin die entsprechenden Beiträge der GVB auszahlte (vgl. vorne E. 3.1.1). Der Kaufrechtsvertrag nimmt also Bezug auf das gemäss TU-Vertrag geplante Ärztezentrum. Im TU-Vertrag wiederum wurde festgehalten, dass gewisse Risiken bei der Verkäuferin des Grundstücks verbleiben sollen, dies obwohl Letztere gar nicht Vertragspartei war (vgl. vorne E. 3.1.2).

5.2 Zum Zeitpunkt der Ausübung des Kaufrechts am 26. November 2015 hatte die Beschwerdeführerin bereits einen TU-Vertrag mit der B._____ AG abgeschlossen und dieser als Totalunternehmerin die schlüsselfertige und betriebsbereite Erstellung des Vereinshauses als Ärztezentrum zu einem Pauschalpreis übertragen (vgl. vorne E. 3.1.1 ff., auch zum Folgenden). Die Baubewilligung war am 14. Oktober 2015 erteilt bzw. kurz vor Ausübung des Kaufrechts rechtskräftig geworden und bildete Bestandteil des TU-Vertrags. Als sich die Beschwerdeführerin zum Kauf des Grundstücks (Ausübung des Kaufrechts) entschied, war sie folglich nicht mehr frei in ihrer Entscheidung, wie und mit wem sie das Grundstück überbauen wollte. Dass sie die Totalunternehmerin selber gewählt hatte, ändert daran nichts. Entscheidend ist vielmehr, dass die Verträge derart eng zusammenhängen, dass sie aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände als Einheit zu verstehen sind (vgl. VGE 2019/83 vom 17.8.2020 E. 5.2). Dies ist hier der Fall: Die Beschwerdeführerin sicherte sich das Grundstück mit einem Kaufrecht. Im gleichen Zug schloss sie den TU-Vertrag ab und reichte das Baugesuch ein. Hingegen übte sie das Baurecht erst aus, als die Baubewilligung für das konkrete Projekt vorlag. Es ist bei diesem Sachverhalt davon auszugehen, dass der TU-Vertrag ohne die

Zusicherung des Kaufrechts nicht abgeschlossen worden wäre. Umgekehrt hätte die Beschwerdeführerin das Grundstück nicht erworben, wenn nicht bereits ein Werkvertrag und die Baubewilligung vorgelegen hätten.

5.3 Dass die EG C._____ als Grundeigentümerin keinen direkten Einfluss auf das Bauprojekt genommen habe und lediglich ihren Aufgaben als Planungsbehörde nachgekommen sei, wie die Beschwerdeführerin vorbringt, 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 anderen nicht abgeschlossen worden wäre, was hier der Fall ist (vgl. E. 5.2 hiervor). Folglich kann offenbleiben, wie der Umstand zu werten ist, dass die Totalunternehmerin an der Planung und Ausarbeitung der ÜO F._____ beteiligt war, in deren Perimeter sich das Grundstück Nr. 1_____ befindet, und gemeinsam mit der EG C._____ als «Planungsteam» auftrat (vgl. Planungs- und Infrastrukturvertrag vom 20.11.2013, Vorakten GBA [act. 3A1] Beilage 5). Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass Anhaltspunkte für eine substantielle Beteiligung der Beschwerdeführerin an der Projektierung des Baus fehlen, wohingegen der Passus im Kaufrechtsvertrag, wonach die Beschwerdeführerin das Vertragsobjekt für einen Immobilienfonds erwerbe, darauf hindeutet, dass sie in erster Linie als Investorin auftrat (vgl. vorne E. 3.1.1).

5.4 Die Gesamtwürdigung der konkreten Umstände ergibt, dass im hier strittigen Fall der Kaufrechts- und der Werkvertrag derart eng zusammenhängen, dass sie als Einheit zu verstehen sind. Nachdem davon auszugehen ist, dass der eine Vertrag ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre, ist es jedenfalls nach Massgabe der bisherigen Rechtslage und Praxis beurteilt nicht rechtsfehlerhaft, wenn die Vorinstanz in Gesamtwürdigung der Umstände von einem Kauf einer künftigen Sache ausgegangen ist und die Handänderungssteuer auf dem Gesamtpreis (Baurechtszins und Werkpreis) bemessen hat (vgl. zum Ganzen auch bereits VGE 2019/83 vom 17.8.2020 E. 5.2; s. ferner vorne E. 3.1.1).

6.

Die Beschwerdeführerin erachtet die bisherige Rechtsprechung zu aArt. 6a HStG aufgrund der Einführung von Art. 6a Abs. 2 HStG und des Merkblatts zu Art. 6a HStG als nicht mehr massgebend. Sie macht 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 Übergangsregeln 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 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 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. 6.2; 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. Es ist unklar, ob hier mit dem Planungs- und Infrastrukturvertrag und der darin begründeten Zusammenarbeit zwischen der EG C._____ und der B._____ AG eine der im Vortrag ausdrücklich genannten Konstellationen einer Bindung zwischen Verkäuferin

und Werklieferantin vorliegt. Die EG C._____ und die B._____ AG haben bei der Erarbeitung der ÜO F._____ eng zusammengearbeitet. Die B._____ AG trug dabei insbesondere auch einen massgeblichen Teil der Kosten (vgl. Planungs- und Infrastrukturvertrag vom 20.11.2013, Vorakten GBA [act. 3A1] Beilage 5, Art. 12 und 48). Zudem wurde bereits in der ÜO F._____ festgelegt, dass das Baufeld auf dem Grundstück Nr. 1_____ dem Wiederaufbau des Vereinshauses diene (Art. 6 Abs. 4) und dass sich dieser nach den verbindlichen Plänen in Anhang 1 richte (vgl. ÜO F._____, Vorakten GBA [act. 3A1] Beilage 12 Art. 11 Abs. 3 und Anhang 1). Damit waren die Fassadenansichten sowie die Raumaufteilung im Innern des zu erstellenden Gebäudes verbindlich festgelegt. Das Bauprojekt wurde folglich durch die EG C._____ und die B._____ AG bereits weitgehend definiert, bevor die Beschwerdeführerin das Grundstück erwarb bzw. bevor ihr das Kaufrecht eingeräumt wurde. 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 (vorne E. 2.3) 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. 2.2 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. 2.4), 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 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. 2.3; 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 der Kaufrechtsvertrag 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 wieder errichtete Vereinshaus abzustellen ist (vorne E. 5). Es trifft nach dem Gesagten nicht zu, dass die vorgenommene Besteuerung gegen das von der Beschwerdeführerin 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 wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 VRPG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführerin
 - Direktion für Inneres und Justiz des Kantons Bernund mitzuteilen:
 - Grundbuchamt Seeland

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.