



Direktion für Inneres und Justiz

Münstergasse 2
3000 Bern 8
+41 31 633 76 78 (Telefon)
+41 31 634 51 54 (Fax)
Info.ra.dij@be.ch
www.be.ch/ra-dij

Unsere Referenz: 2019.JGK.2710

Beschwerdeentscheid vom 25. März 2022

Handänderungssteuer (schlüselfertige Baute)

- a *Die Einräumung eines Baurechts wird handänderungssteuerrechtlich dem Kauf von Land gleichgestellt. Weil es sich um eine Übertragung eines künftigen Bauwerks handelt, findet Art. 6a HG grundsätzlich Anwendung.*
- b *Die Zusammenrechnung von Baurechtszins und Entgelt des Werkvertrags wird bejaht, weil die entsprechenden Verträge voneinander abhängig sind. Daran ändert nichts, dass die Baurechtsgeberin (Gemeinde) am Totalunternehmer-Werkvertrag nicht beteiligt ist.*
- c *Die noch nicht in Kraft getretene Änderung von Art. 6a HG (vom Grossen Rat am 16. September 2021 beschlossen) hat keine Vorwirkung auf den vorliegenden Fall.*

Eine gegen diesen Entscheid erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat das Verwaltungsgericht am 23. April 2024 abgewiesen (VGE 100.2022.119). Das Bundesgericht hat dieses Urteil bestätigt (BGer 9C_304/2024 vom 24. März 2026).

Impôt sur les mutations (construction vendue clés en mains)

- a *L'impôt sur les mutations assimile l'octroi d'un droit de superficie à un achat de terrain. Dès lors qu'il s'agit du transfert d'un futur ouvrage immobilier, l'article 6a LIMu est applicable.*

b L'addition de la rente du droit de superficie et de la rémunération selon le contrat d'entreprise est approuvée parce que les contrats concernés sont interdépendants, sans égard au fait que la propriétaire du droit de superficie (la commune) n'est pas partie au contrat d'entreprise totale.

c La modification de l'article 6a LIMu (approuvée par le Grand Conseil en date du 16 septembre 2021), lequel n'est pas encore entré en vigueur dans sa nouvelle teneur, n'influe en rien sur la présente affaire.

Le 23 avril 2024, le Tribunal administratif a rejeté un recours de droit administratif formé contre la présente décision sur recours (ATA 100.2022.119). Le Tribunal fédéral a confirmé le jugement du Tribunal administratif (arrêt du TF 9C_304/2024 du 24 mars 2026).

Sachverhalt

A.

Am 5. Juli 2017 räumte die Stadt A. _____ der W. _____ AG, der X. _____ AG und der Pensionskasse Y. _____ auf ihren Grundstücken B. _____ Nr. 1000 und Nr. 2000 die Baurechte Nr. 3000 und 4000 je zu Miteigentum ein. Der verurkundende Notar D. _____ deklarierte die Handänderungssteuer für den Erwerb der Baurechte mit Fr. 274'266.– (Baurecht Nr. 3000) und Fr. 117'936.– (Baurecht Nr. 4000), wobei die Bemessungsgrundlage auf den Baurechtszins beschränkt war.

Das Grundbuchamt veranlagte mit Verfügung vom 3. August 2018 die Handänderungssteuer auf Fr. 1'913'178.65, wobei nebst dem Baurechtszins auch die abgeschlossenen Werkverträge die Bemessungsgrundlage bildeten.

In seiner Einspracheverfügung vom 8. März 2019 bestätigte das Grundbuchamt seine Veranlagungsverfügung vom 3. August 2018. Das Grundbuchamt erhob ausser auf dem Baurechtszins im Gesamtbetrag von Fr. 23'233'695.10 zusätzlich eine Handänderungssteuer auf dem Werkpreis von Fr. 83'054'009.–, was zu einer Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer von Fr. 106'287'704.10 führte. Daraus ergab sich eine Handänderungssteuer von Fr. 1'913'178.65 (1,8 % von Fr. 106'287'704.10).

Gegen die Einspracheverfügung des Grundbuchamts erhoben die W. _____ AG, die X. _____ AG und die Pensionskasse Y. _____ am 9. April 2019 Beschwerde bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion (heute: Direktion für Inneres und Justiz [DIJ]). Sie beantragen, die Einspracheverfügung vom 8. März 2019 sei aufzuheben und die Handänderungssteuer auf Fr. 418'206.50 festzusetzen; eventualiter sei das Verfahren zu sistieren, bis bekannt sei, wie die gesetzgeberische Präzisierung von Art. 6a HG ausgestaltet wird, und es sei den Beschwerdeführerinnen nach Erlass der präzisierenden Gesetzesbestimmungen eine Frist zur Ergänzung der Beschwerde anzusetzen.

Mit Verfügung vom 13. Januar 2020 wies das instruierende Rechtsamt der DIJ den Antrag auf Sistierung des Beschwerdeverfahrens ab.

In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 6. März 2020 verzichtete das Grundbuchamt auf einen formellen Antrag.

Die Direktion für Inneres und Justiz zieht in Erwägung:

1.

Gemäss Art. 27 Abs. 2 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuern (HG; BSG 215.326.2) können Einspracheverfügungen des Grundbuchamts bei der DIJ angefochten werden. Die W. _____ AG, die X. _____ AG und die Pensionskasse Y. _____ sind mit ihren Begehren im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen, durch die ablehnende Einspracheverfügung beschwert und somit zu deren Anfechtung befugt. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

Gemäss Art. 1 i.V.m. Art. 5 HG ist bei Handänderungen von Grundstücken eine Handänderungssteuer zu entrichten. Gemäss Art. 5 Abs. 1 HG gelten als Handänderungen von Grundstücken der zivilrechtliche Eigentumsübergang (Bst. a), die Errichtung eines selbständigen und dauernden Rechtes zugunsten einer Drittperson (Bst. b) und die Überlassung neuen Landes, die Ersitzung und Aneignung (Bst. c). Die Steuer wird dabei auf Grund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen (Art. 6 Satz 1 HG). Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die der Erwerber oder die Erwerberin dem Veräusserer oder der Veräusserin oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (Art. 6 Satz 2 HG). Sind zeitlich wiederkehrende Leistungen vereinbart, so gilt als Gegenleistung die Summe aller während der ersten 20 Vertragsjahre zu erbringenden Leistungen (Art. 7 Abs. 1 HG). Bei Kaufverträgen über eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit und bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit erworben wird, ist die Steuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu bemessen (Art. 6a HG).

3.

Aus den Akten ergibt sich, dass seit 2002 die Überbauungsordnung «Umfeld S-Bahn-Stationen E. _____» (mit Änderungen von 2011) besteht. In der Folge wurde der Masterplan F. _____ Nord (datiert vom 11. November 2005) für die im Baurecht abzugebenden Grundstücke in diesem Perimeter erarbeitet. 2013 oder 2014 leitete ein (undatiertes) Investoren-Memorandum der Stadt A. _____ einen Investorenwettbewerb ein, welcher der Auswahl der Baurechtsnehmer der Baufelder BB10, BB20 und BB30 diene.

Am 16. Januar 2014 schlossen die W. _____ AG (Investorin) und die Z. _____ AG (Totalunternehmerin) eine Absichtserklärung (Letter of Intent) ab, wonach sie

sich am Investorenwettbewerb beteiligen wollen. Darin ist u.a. geregelt, dass, falls eine Partei vom Vertrag zurücktritt, sie nicht mit einer anderen Partei am künftigen Angebotswettbewerb teilnehmen darf. Eine Ausnahme davon besteht, wenn der Baurechtszins erhöht werden muss (S. 2). Falls der Vertrag dahinfällt, übernimmt die Totalunternehmerin die bisherigen Planungskosten (S. 2). Die W. _____ AG gewann den Wettbewerb und unterzeichnete am 25. November 2014 bzw. 8. Dezember 2014 zusammen mit der Z. _____ AG mit der Stadt A. _____ eine Vereinbarung (Reservationsvereinbarung), wonach sich die Investoren zu einem Projektwettbewerb und zur Realisierung eines baubewilligungsfähigen Projekts verpflichten. Die Stadt A. _____ sicherte darin die Einräumung des Baurechts an die W. _____ AG oder – bei deren Ausstieg – an einen durch Z. _____ AG eingebrachten Dritten zu. Darin festgelegt wurden auch die Reservationsgebühren und die Baurechtszinsen. In der Vereinbarung wurde auf die Geltung der öffentlich-rechtlichen Bauvorschriften (Überbauungsordnung und Masterplan) hingewiesen, wobei die konkrete Ausgestaltung des Bauvorhabens der Bauherrschaft überlassen wird. 2016 fand der in der Reservationsvereinbarung vorgesehene Projektwettbewerb statt, dessen Sieger die Planung des Bauvorhabens vornahm.

Am 29. November 2016 reichte die Z. _____ AG das Baugesuch für den Neubau von drei Gebäudekomplexen mit einer gemischten Nutzung von Gewerbe, Wohnen und Hotel ein.

Mit Vertrag vom 5. Juli 2017 räumte die Stadt A. _____ (Einwohnergemeinde) der W. _____ AG, der X. _____ AG und der Pensionskasse Y. _____ das Baurecht an den Grundstücken Nr. 1000 und Nr. 2000 ein. Nach Ziff. 2.6 des Vertrags verpflichten sich die Baurechtsberechtigten, innert einem Jahr ein Baugesuch einreichen, wobei das konkrete Bauprojekt genannt wird. Die Gebäude gehen an die Grundeigentümerin über (Heimfall), wenn innert bestimmten Fristen kein Baugesuch eingereicht bzw. die Baubewilligung nicht erteilt wird bzw. der Baubeginn nicht erfolgt.

Am 23. August 2017 schlossen die W. _____ AG, die X. _____ AG und die Pensionskasse Y. _____ mit der Z. _____ AG einen Totalunternehmer-Werkvertrag betreffend Planung und Realisierung der Überbauung G. _____. Darin ist erwähnt, dass die Totalunternehmerin (Z. _____ AG) eventuell noch geschuldete Reservationsgebühren bezahlt; die ab Baubewilligung reduzierten Baurechtszinsen bezahlen die Beschwerdeführerinnen, wobei der Werklohn der Totalunternehmerin entsprechend reduziert wird (Ziff. 4.1).

Am 15. September 2017 erteilte das Regierungsstatthalteramt die Baubewilligung.

Die Anmeldung der Baurechtsverträge beim Grundbuchamt erfolgte am 1. November 2017.

4.

4.1 Das Grundbuchamt veranlagte die Handänderungssteuer gestützt auf Art. 5 Abs. 1 Bst. b i.V.m. Art. 7 Abs. 1 und Art. 6a HG auf den Baurechtszinsen der ersten 20 Vertragsjahre und auf dem Preis des Werkvertrags. Es argumentiert in der angefochtenen Einspracheverfügung vom 8. März 2019, die Grundeigentümerin, die Bauberechtigten und die Totalunternehmerin seien im Zeitpunkt der Grundbuchanmeldung als Vertragsparteien eines umfangreichen Vertragswerkes miteinander verflochten gewesen.

So hätte beispielsweise die Z. _____ AG als Totalunternehmerin nach einem Rücktritt der Bauberechtigten das Projekt nach einem allfälligen Zuschlag auch mit einer anderen Partnerin bzw. Investorin umsetzen dürfen. Sie hätte ohnehin ihre eigenen, bis dato aufgelaufenen Planungs- und Projektentwicklungskosten, und die ihrer Beauftragten tragen müssen. Die Steuerpflichtigen hätten als Investorinnen offenkundig nicht mehr frei entscheiden können, ob, wann, wie und mit wem sie die beiden Grundstücke überbauen lassen wollen. Deren Überbauung sei bei der Anmeldung der beiden Baurechtsverträge beim Grundbuchamt bereits vertraglich sichergestellt gewesen. Vor diesem Hintergrund hätten die Steuerpflichtigen, welche als Investorinnen hauptsächlich an einer möglichst zügigen Realisierung des Projektes interessiert waren, am 23. August 2017 wohl nicht zuletzt auch gestützt auf finanzielle Überlegungen einen Totalunternehmer-Werkvertrag mit der Z. _____ AG abgeschlossen, worin sie dieser die schlüsselfertige und betriebsbereite Erstellung des Bauwerks «Neubau Wohn- und Geschäftshausüberbauung G. _____» zu einem Pauschalpreis inkl. Mehrwertsteuer von Fr. 89'698'330.– übertragen hätten. Ob dieser Werkvertrag tatsächlich ohne Vorgaben der Stadt A. _____ bzw. Dritter ausgestaltet worden sei, könne offenbleiben.

In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 6. März 2020 ergänzt das Grundbuchamt, die Beschwerdeführerinnen hätten keine gesicherte Mitsprache bei der Realisierung gehabt, bevor die Baurechtsverträge abgeschlossen worden waren. Die Totalunternehmerin hätten die Beschwerdeführerinnen als Investorin auswechseln können. Die Absichtsvereinbarung und die Reservationsvereinbarung seien als Vorvertrag nicht notariell beurkundet und daher kaum durchsetzbar gewesen. Es sei den Beschwerdeführerinnen um den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute als Renditeobjekt gegangen, und dabei sei eine Mitsprache nicht im Vordergrund gestanden.

4.2 Die Beschwerdeführerinnen argumentieren zunächst, in der Praxis sei es in den letzten Jahren zu einer immer weitergehenden Ausdehnung des Anwendungsbereichs von Art. 6a HG gekommen, so dass die heutige Zusammenrechnungspraxis nicht mehr von Art. 6a HG abgedeckt sei und gegen das Legalitätsprinzip verstosse. Als Folge der Entwicklungen in der Praxis sei 2018 im Grossen Rat die Motion Haas eingereicht worden, die den Regierungsrat beauftrage, Art. 6a HG zu ändern mit dem Ziel, zur langjährigen Veranlagungspraxis zurückzukehren, wonach bei Baulandkäufern nur dann eine Handänderungssteuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu erheben ist, wenn vor der Beurkundung des Kaufvertrags eine Bindung zwischen der Verkäuferschaft des Grundstück (oder einer der Verkäuferschaft nahestehenden Person) und der Käuferschaft hinsichtlich eines aktuellen oder künftigen Werkvertrags besteht. Übergangsrechtlich bedeute dies, dass eine als rechtswidrig erkannte Praxis nicht weitergeführt werden dürfe. Nicht erfasst werden sollte der Baulandkauf mit anschliessend selbständiger Erstellung einer Baute durch den Erwerber. Es brauchte somit nach dem gesetzgeberischen Willen eine aktive Rolle des Verkäufers bezüglich des (mit einem Dritten abgeschlossenen) Werkvertrags.

Im vorliegenden Fall hätten die Beschwerdeführerinnen das Bauvorhaben über mehrere Jahre hinweg gemeinsam mit der Totalunternehmerin geplant. Dabei seien sie bei der Ausgestaltung des Bauvorhabens frei gewesen. Die Einwohnergemeinde C. als Grundeigentümerin habe privatrechtlich keinerlei Anforderungen an das Projekt gestellt und habe weder bei der Projektierung noch bei der Auswahl der To-

talunternehmerin mitgewirkt. Die Einwohnergemeinde C. habe im Planungsprozess einzig ihre planungsrechtlichen Aufgaben als Gemeinde (nicht als Grundeigentümerin) wahrgenommen. Zudem sei ein Projektwettbewerb durchgeführt worden. Die Entscheidungsfreiheit der Beschwerdeführerinnen als Investoren in Bezug auf die Frage, wie das Bauprojekt konkret aussehen und wer das Bauvorhaben letztlich erstellen sollte, sei dadurch nicht eingeschränkt gewesen. Auch in zeitlicher Hinsicht seien den Investoren keine Vorgaben zum Baubeginn gemacht worden.

Die Baurechtsverträge hätten dazu gedient, den Beschwerdeführerinnen die für die Verwirklichung ihres langjährig selber geplanten Bauvorhabens notwendigen Rechte einzuräumen. Aus den rechtlichen Bestimmungen der beiden Baurechtsverträge lasse sich nichts ableiten, was gemäss der «alten» Praxis für die Anwendung von Art. 6a HG sprechen würde. Es werde insbesondere nicht gesagt, wie das Bauprojekt im Einzelnen auszusehen habe und wer als Werkhersteller beizuziehen sei. Es fehle vielmehr an jeglicher Verbindung zwischen der Einwohnergemeinde C. (Verkäuferschaft) und der Totalunternehmerin. Im Gegenteil sei nachgewiesen, dass sowohl das Projekt wie auch der Investor in einem Wettbewerbsverfahren ausgewählt worden seien.

Zudem sei die Entscheidungsfreiheit der Beschwerdeführerinnen auch gegenüber der Totalunternehmerin gegeben gewesen. Aus der unverbindlichen Absichtserklärung von 2014 gehe hervor, dass das Bauvorhaben durch eine Kooperation zwischen den Beschwerdeführerinnen und der Totalunternehmerin verwirklicht werden sollte. Dabei hätten die Beschwerdeführerinnen eine aktive Entwicklungsrolle übernommen. Das Bewerbungsdossier zeige, dass sich die Beschwerdeführerinnen selber — und nicht nur die Totalunternehmerin — in dieser Phase aktiv um die Überbauung und Realisierung des Projektes beworben hätten.

Die Beschwerdeführerinnen hätten die Totalunternehmerin bewusst ausgewählt, um mit ihr am Investorenwettbewerb teilzunehmen. Den Beschwerdeführerinnen sei zu Beginn des Wettbewerbs völlig offengestanden, wer als Totalunternehmerin beigezogen werden sollte. Von einer faktischen und/oder rechtlichen Bindung der Beschwerdeführerinnen gegenüber der Totalunternehmerin könne in dieser frühen Phase keine Rede sein. Mit fortdauernder Entwicklung des Projektes sei logischerweise eine Bindung entstanden, ohne die sich die Ziele der beiden Unternehmungen nicht hätten verwirklichen lassen. Der Inhalt des TU-Werkvertrages sei zwischen den Beschwerdeführerinnen und der Totalunternehmerin ohne Mitwirkung der Grundeigentümerin festgelegt worden. Insbesondere in der Reservationsvereinbarung sei den Beschwerdeführerinnen keine Vorgaben über die inhaltliche Ausgestaltung des TU-Werkvertrages gemacht worden.

Die Beschwerdeführerinnen bringen weiter vor, Art. 6a HG könne im Baurechtsverhältnis auch bei Anwendung der «alten» Praxis nur äusserst zurückhaltend zur Anwendung gelangen. Insbesondere könne Art. 6a HG im vorliegenden Fall anders als in VGE 100.2016.340 vom 9. August 2017 nicht angewendet werden. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz könne faktisch kein Eigentum an einem noch nicht erstellten Bauwerk begründet werden. Bei der Errichtung eines selbständigen und dauernden Baurechts finde sachenrechtlich kein zivilrechtlicher Eigentumsübergang statt. Der Erwerber eines Baurechts erwerbe bei einem unbebauten Grundstück kein physisches Werk, sondern nur ein Recht, ein solches Werk auf ei-

nem baurechtsbelasteten Grundstück zu errichten. Bei der Werkherstellung komme es jedoch ebenfalls nicht zu einer Handänderung, sondern der Baurechtsberechtigte werde durch den Einbau von Material auf dem baurechtsbelasteten Grundstück originärer Eigentümer des Gebäudes. Bei Art. 5 Abs. 1 Bst. b HG handle es sich um die gesetzliche Konstruktion einer Handänderung, welche sachenrechtlich nicht als Handänderung zu qualifizieren sei. Die Steuerpflicht einer Handänderung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Bst. b HG lasse sich somit nicht zivil- bzw. sachenrechtlich begründen. Nur auf der Basis einer gesetzlichen Grundlage im Sinne einer Ausnahme von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise sei der Tatbestand der Baurechtsbegründung ein Handänderungstatbestand. Die Besteuerung müsse sich deshalb im Rahmen dieses Ausnahmetatbestandes noch strenger auf den Gesetzeswortlaut abstützen können, d.h. vorliegend auf die Einräumung eines Baurechts beschränkt bleiben. Art. 6a HG sei deshalb auf Baurechtsverhältnisse nicht anwendbar, weil es von «Kaufverträgen» spreche.

5.

5.1 Am 16. September 2021 hat der Grosse Rat in Umsetzung der Motion Haas (237-2018) eine Änderung von Art. 6a HG beschlossen. Die Inkraftsetzung ist für 1. Mai 2022 vorgesehen. Es stellt sich die Frage, ob diese Änderung vorliegend bereits zu berücksichtigen ist. Die Beschwerdeführerinnen sind der Ansicht, bereits vor Inkrafttreten der Änderung wäre die «alte» Praxis anzuwenden, deren Festschreibung im HG die Motion Haas verlange.

5.2 In zwei Urteilen vom 17. August 2020 (VGE 100.2019.83 und VGE 100.2019.118, je E. 4.2) äusserte sich das Verwaltungsgericht zur Frage, ob eine geplante Gesetzesrevision eine Vorwirkung entfalten kann. Im erstgenannten Rechtsstreit (VGE 100.2019.83) war ebenfalls die W. _____ AG Beschwerdeführerin. Diese hatte wie im vorliegenden Fall argumentiert, die Stossrichtung der angenommenen Motion Haas sei bereits vor der Inkraftsetzung der künftigen Änderung von Art. 6a zu berücksichtigen. Das Verwaltungsgericht wies darauf hin, unter Umständen könne eine Gesetzesrevision, die noch nicht in Kraft getreten ist, bei der Auslegung einer Norm berücksichtigt werden. Das gelte namentlich, wenn das geltende System nicht grundsätzlich geändert werden soll und nur eine Konkretisierung des geltenden Rechtszustands angestrebt wird oder Lücken des geltenden Rechts ausgefüllt werden sollen (BGE 141 II 297 E. 5.5.3, 124 11 193 E. 5d; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 307). In dem vom Verwaltungsgericht zu beurteilenden Fall war im Zeitpunkt des Urteiles (17. August 2020) noch nicht klar, wie die Motion Haas umgesetzt wird und welche Änderungen von Art. 6a HG damit verbunden sein werden. Der Grosse Rat hat die Änderung von Art. 6a HG erst am 16. September 2021 beschlossen. Für das Verwaltungsgericht bestand daher kein Anlass, von seiner bisherigen Rechtsprechung zu Art. 6a HG abzuweichen. Das Verwaltungsgericht hielt im Übrigen fest, entgegen der Beschwerdeführerin laufe die Motion nicht bloss auf eine Präzisierung, sondern auf eine Rechtsänderung hinaus (E. 4.2).

5.3 Im Lichte der hiervor zitierten verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung beurteilt sich der vorliegende Fall wie folgt: Die Änderung vom 16. September 2021 ist vom Grosse Rat beschlossen, aber noch nicht in Kraft getreten. Mit dem Verwaltungsgericht geht die DIJ davon aus, dass die Änderung vom

16. September 2021 eine Rechtsänderung bedeutet. Art. 6a HG wird mit einem neuen Absatz 2 ergänzt, der lautet: «Eine Verbindung von Kauf- und Werkvertrag im Sinne von Absatz 1 liegt vor, wenn beim Abschluss des Kaufvertrags eine vertragliche Bindung zwischen der Veräusserin oder dem Veräusserer oder einer dieser oder diesem nahe stehenden Person und der Erwerberin oder dem Erwerber hinsichtlich eines aktuellen oder künftigen Werkvertrags besteht» (Referendumsvorlage unter «www.gr.be.ch/de/start/geschaefte/geschaeftssuche», Suche nach «2019.JGK.2993»). Wie der neue Wortlaut von Art. 6a HG der einst ausgelegt wird, wenn er Gesetzeskraft erlangt hat, muss hier offengelassen werden. Massgebend für den vorliegenden Fall ist der Wortlaut von Art. 6a HG, wie er zum Zeitpunkt der angefochtenen Verfügung der Vorinstanz vom 8. März 2019 bestanden hat. Es besteht kein Anlass, eine Vorwirkung der künftigen Bestimmung anzunehmen.

In den Urteilen vom 17. August 2020 (VGE 100.2019.83 und VGE 100.2019.118, je E. 4.2) hat sich das Verwaltungsgericht auch zum Merkblatt vom 6. Mai 2019 betreffend Veranlagungspraxis zu Art. 6a HG geäussert, das die Geschäftsleitung der Grundbuchämter Bern aufgrund der Motion Haas herausgegeben und per sofort in Kraft gesetzt hatte (vgl. «www.gba.dij.be.ch/de/start/grundbuch/rechtliches/handbuchinklweisungen.html»). Das Verwaltungsgericht hat das Merkblatt für die Beurteilung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde als nicht verbindlich bezeichnet. Diese Feststellung gilt auch für die DIJ bei der Beurteilung der vorliegenden Beschwerde, zumal das Merkblatt erst nach Erlass der Einspracheverfügung der Vorinstanz vom 8. März 2019 in Kraft gesetzt worden ist. Inwieweit das Merkblatt zur Auslegung des künftigen Wortlauts von Art. 6a HG herangezogen werden kann, kann offengelassen werden.

6.

6.1 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zum geltenden Art. 6a HG ist dann vom Erwerb einer künftigen Sache auszugehen, wenn Kauf- und Werkvertrag derart verbunden sind, dass der eine Vertrag ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre, oder der eine doch jedenfalls den Beweggrund für den Abschluss des anderen bildete. Auf die äussere Form und Bezeichnung der Verträge kommt es nicht an (reiner Kaufvertrag über eine schlüsselfertige Baute, kombinierter Kauf-/Werkvertrag, separate Kauf- und Werkverträge). Ebenso wenig ist erforderlich, dass die Verträge von den gleichen Parteien abgeschlossen worden sind; so kann der Werklohn trotz fehlender tatsächlicher oder wirtschaftlicher Identität der Verkäuferin bzw. des Verkäufers des Grundstücks und 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 (VGE 100.2016.267 vom

12.9.2017, E. 2.3, in BN 2018 S. 262 [vgl. dazu ROLAND PFÄFFLI, in BN 2018 S. 275], bestätigt mit BGer 2C_879/2017 vom 15.3.2018).

6.2 Für die Klärung der Frage, ob die für die Steuerbemessung massgebende Gegenleistung allein im Landpreis oder aber im Landpreis und Werklohn zu erblicken sei, ist in erster Linie von Bedeutung, ob die beiden Verträge aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Vertragsschlusses als Einheit zu verstehen sind. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts (dazu und zum Folgenden den oben zit. VGE 100.2016.267 vom 12.9.2017, E. 2.4) liegt ein solcher Vertragsverbund nicht nur dann vor, wenn zwischen Verkäuferschaft und Werkunternehmen eine tatsächliche oder wirtschaftliche Identität besteht oder diese doch zumindest zusammengewirkt haben. Das Gericht hat vielmehr die Anwendbarkeit von Art. 6a HG schon mehrfach auch in Fällen bejaht, wo die Verkäuferschaft und das Werkunternehmen nicht (gegen aussen sichtbar) zusammengewirkt haben. Entscheidende Indizien für die faktische und/oder rechtliche Bindung der Käuferschaft in Bezug auf den Bau eines Gebäudes oder einer Wohneinheit bilden dabei etwa die Verpflichtung zur Bezahlung eines Reugelds bzw. der Verlust von bereits bezahlten Projektierungskosten, falls nicht ein bereits involviertes Werkunternehmen beauftragt wird (z.B. VGE 2010/45 vom 8.10.2010), der Abschluss eines Werkvertrags vor dem Landkauf (VGE 22314 vom 28.3.2006, in BN 2006 S. 231 E. 3.3 [bestätigt durch BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006 E. 2.3]; vgl. auch den vor Inkrafttreten von Art. 6a HG ergangenen VGE 20554 vom 16.3.1999 E. 5b [bestätigt durch BGer 2P.123/1999 und 2P.198/1999 vom 25.7.2000 E. 2b]), die zeitliche Nähe zwischen Landkauf und Abschluss der Werkverträge beim Kauf einer Parzelle, die Teil einer Gesamtüberbauung bildete und zuvor schlüsselfertig überbaut zum Verkauf angeboten worden war, wobei die Käuferschaft für den Bau des sich optisch nahtlos in die Gesamtüberbauung einfügenden Einfamilienhauses das mit dem Vorprojekt befasste Architekturbüro beauftragt hat (VGE 2012/470 vom 5.1.2015) sowie der Eintritt in einen bereits bestehenden Totalunternehmer-Werkvertrag, welcher der (neuen) Bauherrschaft betreffend Art und Zeitpunkt der Überbauung sowie das ausführende (Total-) Unternehmen kaum Spielraum lässt (VGE 100.2016.340 vom 9.8.2017, in BVR 2017 S. 529 ff.; 23437 vom 28.5.2009).

7.

7.1 Die Beschwerdeführerinnen rügen vorab, Art. 6a HG könne bei der Errichtung von Baurechten nicht angewendet werden, weil er ausschliesslich von «Kaufverträgen» spreche. Die Errichtung eines Baurechts sei kein zivilrechtlicher Eigentumsübergang, und dessen Besteuerung erfolge nur gestützt auf Art. 5 Abs. 1 Bst. b HG. Die Besteuerung müsse sich deshalb im Rahmen dieses Ausnahmetatbestandes noch strenger auf den Gesetzeswortlaut abstützen können.

7.2 Das Verwaltungsgericht hat in dem von den Beschwerdeführerinnen zitierten Urteil 100.2016.340 vom 9. August 2017 (E. 2.4) festgehalten, zwar erhielten Baurechtsberechtigte kein Eigentum am Boden, sondern (nur) das Recht, darauf oder darunter ein Bauwerk zu errichten oder beizubehalten (Art. 779 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Das Baurecht verschaffe ihnen aber ein Nutzungs- und Gebrauchsrecht an einem Grundstück. Im entsprechenden Umfang werde der Grundeigentümer oder die Grundeigentümerin in der Ausübung seines bzw. ihres Eigentumsrechts beschränkt.

Das im Baurecht erstellte Bauwerk stehe sodann im Eigentum des oder der Baurechtsberechtigten (Art. 675 Abs. 1 ZGB), womit das Akzessionsprinzip zwischen der Baute und dem Grundstück durchbrochen werde (Art. 667 Abs. 2 ZGB). Stattdessen komme es zu einer Akzession zwischen der Baute und dem Baurecht, d.h. diese bildeten, solange das Baurecht besteht, eine untrennbare Einheit. Die mit Blick auf die Erstellung einer Baute entscheidenden Nutzungs- und Gebrauchsrechte von Baurechtsberechtigten stimmten folglich mit denjenigen von Eigentümerinnen und Eigentümern überein. Wie beim Grundstückskauf sei daher aus der nach Art. 6 HG massgeblichen wirtschaftlichen Sicht davon auszugehen, dass faktisch ein Baurecht an einem bereits überbauten Grundstück begründet werde, wenn der Baurechts- und der Werkvertrag in einer Weise miteinander verbunden seien, dass die Übertragung des künftigen Bauwerks im Vordergrund stehe. Die vermögensrechtlichen Gegenleistungen für die Baurechtserrichtung beschränkten sich in diesem Fall nicht auf den Baurechtszins, sondern erfassten auch den Werkpreis, weshalb dieser als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer zu berücksichtigen sei.

7.3 Die DIJ sieht sich nicht veranlasst, von dieser klaren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abzuweichen. Diese Rechtsprechung hat zur Folge, dass in Fällen wie diesen die Einräumung eines Baurechts handänderungssteuerrechtlich dem Kauf von Land gleichgestellt wird. Weil es sich um eine Übertragung eines künftigen Bauwerks handelt, findet Art. 6a HG grundsätzlich Anwendung, und es können, sofern die Voraussetzungen dafür gegeben sind, der Baurechtszins und der Werkpreis als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer zusammengerechnet werden.

8.

8.1 Im vorliegenden Fall stehen am Anfang der Planung die Überbauungsordnung von 2002 und der Masterplan von 2005, mit denen die Stadt A. _____ die noch unüberbauten Teile des H. _____ (Baufelder BB10, BB20 und BB30) der Überbauung zuführen wollte. Die W. _____ AG als Investorin und die Z. _____ AG als Totalunternehmerin wollten sich am dafür vorgesehenen Investorenwettbewerb, wie er im Investoren-Memorandum der Stadt A. _____ vorgesehen war, beteiligen. Zu diesem Zweck unterzeichneten sie am 16. Januar 2014 eine Absichtserklärung (Letter of Intent). Darin zeigt sich bereits das enge Zusammenwirken der einen der späteren Miteigentümerinnen und Baurechtsnehmerinnen (nämlich der W. _____ AG) mit der Totalunternehmerin. Dies zeigt sich insbesondere in der Regelung, dass für den Fall, dass eine Partei von Vertrag zurücktritt, diese – abgesehen vom Fall der Baurechtszinserhöhung – nicht mit einer anderen Partei am künftigen Angebotswettbewerb teilnehmen darf. Das Zusammenwirken setzte sich fort, indem die beiden Parteien am 25. November 2014 bzw. 8. Dezember 2014 als Bietergemeinschaft mit der Stadt A. _____ die Reservationsvereinbarung für die Baufelder BB10, BB20 und BB30 unterzeichneten. Die Stadt A. _____ sicherte darin die Einräumung des Baurechts an die W. _____ AG oder – bei deren Ausstieg – an einen durch Z. _____ AG eingebrachten Dritten zu (Ziff. 2.3). Letztere Vertragsklausel zeigt, dass die Stadt A. _____ das Baurecht auch an einen anderen Interessenten als die W. _____ AG eingeräumt hätte. Entscheidender Teil der Reservationsvereinbarung ist die Verpflichtung zur Realisierung eines baubewilligungs-

fähigen Projekts, wobei die konkrete Ausgestaltung des Bauvorhabens der Bauherrschaft überlassen ist (Ziff. 2.2).

8.2 Als die Beschwerdeführerinnen am 5. Juli 2017 die Baurechtsverträge für die Grundstücke Nr. 1000 und Nr. 2000 abschlossen, hatte die Z. _____ AG das Baugesuch bereits eingereicht; bewilligt wurde dieses am 15. September 2017. Wenige Wochen nach dem Abschluss der Baurechtsverträge, am 23. August 2017, wurde der Totalunternehmer-Werkvertrag für die schlüsselfertige Erstellung der Überbauung G. _____ abgeschlossen. Aufgrund der Absichtserklärung vom 16. Januar 2014 war es – abgesehen vom Fall der Baurechtszinserhöhung – ausgeschlossen, dass die Totalunternehmerin den Werkvertrag mit einer anderen Partei als den Beschwerdeführerinnen abschliesst, und umgekehrt konnten die Beschwerdeführerinnen den Werkvertrag nur mit der Z. _____ AG abschliessen. Entscheidend ist, dass der Werkvertrag seinerseits mit den Baurechtsverträgen verbunden war. Die Stadt A. _____ räumte das Baurecht den Beschwerdeführerinnen mit der Bedingung ein, dass das konkrete, aus dem Projektwettbewerb hervorgegangene Projekt umgesetzt wird (vgl. je Ziff. 2.6 der Baurechtsverträge). Die Beschwerdeführerinnen erwarben das Baurecht nur, um das Projekt durch die Totalunternehmerin umzusetzen, mit der sie kurz darauf einen entsprechenden Werkvertrag abschlossen. Im Zeitpunkt des Abschlusses der Baurechtsverträge hatten die Beschwerdeführerinnen keine Wahl mehr, die Grundstücke mit einem anderen Werkunternehmer als der Z. _____ AG überbauen zu lassen. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass es den Beschwerdeführerinnen um den Erwerb einer schlüsselfertigen Baute als Renditeobjekt ging und eine Mitsprache bei der konkreten Realisierung der Bauten nicht im Vordergrund gestanden hat. Dies zeigt sich darin, dass die Totalunternehmerin die W. _____ AG als Investorin hätte auswechseln können. Auf der anderen Seite machte der Werkvertrag nur Sinn, wenn für die zu überbauenden Grundstücke ein Baurecht eingeräumt wird. Unbestritten ist dabei, dass die Beschwerdeführerinnen diese wechselseitige Bindung zwischen Werkvertrag und Baurechtsverträgen freiwillig eingegangen sind. Die Beschwerdeführerinnen haben durch eigene Entscheide die Situation herbeigeführt, dass sie im Zeitpunkt des Abschlusses des Baurechtsvertrages daran gebunden waren, das zuvor in die Wege geleitete und kurz darauf im Totalunternehmer-Werkvertrag festgelegte Projekt zu verwirklichen. Eine solche Selbstbindung reicht nach der Rechtsprechung aus, um die gegenseitige Abhängigkeit von Kaufrechts- und Werkvertrag zu begründen (zuletzt VGE 100.2019.83 vom 17.8.2020, E. 5.2). Es ist nicht notwendig, dass der Erwerber von Land – sei es durch Eigentumserwerb oder durch Erwerb eines Baurechts – bei der Gestaltung des Werkvertrags mitwirkt. Wesentlich für die Zusammenrechnung ist, dass der Kaufrechtsvertrag ohne den Werkvertrag keinen Sinn gemacht hätte und umgekehrt.

8.3 Wie die Vorinstanz festgehalten hat, waren die Stadt A. _____, die Beschwerdeführerinnen und die Totalunternehmerin im Zeitpunkt der Grundbuchanmeldung miteinander verflochten (Einspracheverfügung, Ziff. 5.4). Indessen ist die Rolle der Stadt A. _____ nicht ausschlaggebend. Als Planungsbehörde hat sie die detaillierten planungsrechtlichen Grundlagen für die Überbauung der noch freien Parzellen des Areals F. _____ Nord geschaffen. Unbestritten ist jedoch, dass die Stadt A. _____ am Totalunternehmer-Werkvertrag nicht beteiligt war und das entsprechende Unterneh-

men nicht ausgewählt hat. Verbindungen zwischen ihr und dem Totalunternehmer sind nicht aktenkundig. Wie oben (E. 6.2) erwähnt, hat das Verwaltungsgericht die Anwendbarkeit von Art. 6a HG schon mehrfach auch in Fällen bejaht, in denen die Verkäuferschaft und das Werkunternehmen nicht zusammengewirkt haben. Das Bundesgericht hat festgehalten, es lasse sich dem Wortlaut von Art. 6a HG nicht entnehmen, dass die Handänderungssteuer nur dann auf dem Gesamtpreis für Land und Werk geschuldet ist, wenn der Grundstücksverkäufer und der Bauunternehmer zusammenwirkten (BGer 2P.114/2006 vom 3.5.2006, E. 2.3).

Das Verwaltungsgericht hielt im oben (E. 6.2) zitierten VGE 100.2016.267 vom 12.9.2017 fest, es sei für die Zusammenrechnung nicht erforderlich, dass der Verkäufer auf das Zustandekommen des Werkvertrags eingewirkt habe. Art. 6a HG habe eine Ungleichbehandlung verhindern wollen von Käufern bestehender Bauten und solchen, die eine künftige Baute erwerben. Entscheidend sei deshalb die Situation des Käufers im Moment des Landkaufs. Wer diese Situation herbeigeführt habe bzw. was die Gründe seien, weshalb sich die Käuferschaft in einer Situation fehlender Dispositionsfreiheit befinde, sei aus Rechtsgleichheitssichtspunkten nicht von Bedeutung (E. 4.2). Massgebendes Kriterium sei der Wille des Käufers (E. 4.3).

In den vorliegenden beiden Baurechtsverträgen (jeweils Ziff. 2.5) werden die bau- und planungsrechtlichen Vorgaben aufgezählt, an die sich die Baurechtsnehmer zu halten haben. In diesen Dokumenten wird die vorgeschriebene Nutzung der Grundstücke detailliert geregelt. Im Weiteren enthalten die Baurechtsverträge (jeweils Ziff. 2.6.1) die Bestimmung, dass die Bauberechtigten ein baubewilligungsfähiges Projekt erarbeiten und hierfür das Siegerprojekt aus dem Wettbewerb realisieren. Diese Vorgaben der Stadt A. _____ gehen jedoch nicht über das hinaus, was bei städtebaulich wichtigen und intensiv genutzten Gebieten üblich ist. Auch wenn die Stadt A. _____ nicht Eigentümerin der zu überbauenden Grundstücke wäre, hätte sie planungsrechtliche Vorgaben aufstellen können. Als Grundeigentümerin indessen hat sie vorliegend das Baurecht nur an Interessenten abgegeben, die sich dafür in einem Investorenwettbewerb qualifiziert haben, selbst einen Projektwettbewerb durchführen und sich dabei an die vorbestehenden planungsrechtlichen Vorgaben halten. Offenbar keinen aktenkundigen Einfluss dagegen hat die Stadt A. _____ auf den Werkvertrag ausgeübt, den die Sieger des Investorenwettbewerbs – also die Beschwerdeführerinnen und die Z. _____ AG – untereinander abgeschlossen hatten. Letztlich kann die Frage, welchen Einfluss die Stadt A. _____ als Baurechtsgeberin auf den Werkvertrag hatte, offengelassen werden. Vorliegend reicht es für die Zusammenrechnung von Baurechtszins und Entgelt des Werkvertrags im Sinne von Art. 6a HG, dass die Baurechtsnehmerinnen für die Überbauung der entsprechenden Parzellen einen Totalunternehmer-Werkvertrag abgeschlossen hatten, der mit dem Baurechtsvertrag verbunden war.

Aus diesen Gründen erweist sich die angefochtene Einspracheverfügung des Grundbuchamtes Bern-Mittelland vom 8. März 2019 als rechtskonform. Die Beschwerde ist abzuweisen.

9.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführerinnen die entstandenen Verfahrenskosten sowie ihre eigenen Parteikosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 und Abs. 3 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]).

Demnach entscheidet die Direktion für Inneres und Justiz:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der Direktion für Inneres und Justiz in der Höhe von pauschal Fr. 2000.– werden der W. _____ AG, der X. _____ AG und der Pensionskasse Y. _____ zu je einem Drittel und unter solidarischer Haftbarkeit zur Bezahlung aufgelegt. Eine separate Zahlungseinladung erfolgt, sobald dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist.

3.

Parteikosten werden nicht gesprochen.